

Облікова політика

Навчальний посібник

**За редакцією
доктора економічних наук, професора Г.М. Давидова**

*Видання друге,
перероблене і доповнене*

м. Кропивницький - 2017

УДК 330.112(075.8)
ББК 65.9(4)я73
О-46

Рекомендовано Вченою радою Центральноукраїнського національного технічного університету (Протокол № 9 від 29.05.2017 р.)

Рецензенти:

Н.О. Лоханова, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку та аудиту Одеського національного економічного університету;
Ю.Ю. Мороз, доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету.

Науковий редактор – Г.М. Давидов, доктор економічних наук, професор, декан факультету обліку та фінансів Центральноукраїнського національного технічного університету

Авторський колектив: д.е.н., проф. Давидов Г.М., проф. Савченко В.М., доц. Пальчук О.В., доц. Смірнова І.В., доц. Кононенко Л.В., доц. Рузмайкіна І.В., доц. Смірнова Н.В., доц. Крячко В.Г., доц. Гай О.М., доц. Бурлака Ю.М., доц. Іванченко В.О., викл. Савченко О.С., ас. Юрченко О.В., ас. Костенко В.Г.

Облікова політика: навч. посіб. / Г.М. Давидов, В.М. Савченко, О.В. Пальчук, та ін.; за заг. ред. Г.М. Давидова. 2-ге вид., перероб. і доп. – Кропивницький: ПП «Ексклюзив-Систем», 2017. – 362 с.

У посібнику розкрито нормативно-законодавче забезпечення та методологічні основи облікової політики, організаційні, управлінські та галузеві аспекти формування облікової політики, методичні засади обґрунтування та оптимізації облікової політики за окремими обліковими об'єктами та видами діяльності такими, як: інноваційна, природоохоронна, зовнішньоекономічна. У посібнику за темами надано питання та тести для самоконтролю, проблемна тематика для робіт творчого характеру.

Навчальний посібник може бути корисним для студентів при вивченні дисциплін: «Облікова політика», «Бухгалтерський облік», «Фінансовий облік», «Організація бухгалтерського обліку». Засвоєння викладеного у посібнику матеріалу дозволить забезпечити набуття студентами навичок критичної оцінки діючої на підприємстві облікової політики та її оптимізації, що дозволяє використовувати посібник для підготовки курсових та дипломних робіт. Посібник призначено для студентів вищих навчальних закладів економічних спеціальностей. Посібник також рекомендується застосовувати в процесі підвищення кваліфікації працівників в сфері бухгалтерського обліку.

УДК 330.112(075.8)
ББК 65.9(4)я73

© Г.М. Давидов, В.М. Савченко,
О.В. Пальчук та інші автори, 2017
© Видавництво ПП «Ексклюзив-Систем»

ЗМІСТ

Передмова.....	6
Розділ 1. Нормативно-методологічні засади формування облікової політики підприємств.....	8
1.1. Облікова політика як інструмент фінансової звітності.....	8
1.1.1. Сутність та законодавче регламентування облікової політики.....	8
1.1.2. Принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку в системі облікової політики.....	12
1.2. Облікова політика як інструмент управління бухгалтерським обліком.....	28
1.2.1. Мета, завдання та предмет облікової політики.....	28
1.2.2. Суб'єкти та рівні регулювання облікової політики.....	32
1.2.3. Внутрішні регламенти, що регулюють облікову політику підприємства.....	38
1.3. Особливості формування облікової політики в державному секторі економіки.....	48
1.4. Особливості формування облікової політики малих підприємств.....	59
1.4.1. Мале підприємство як суб'єкт формування облікової політики....	59
1.4.2. Організаційно-методичні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу.....	62
Розділ 2. Організаційні та управлінські аспекти формування облікової політики.....	70
2.1. Облікова політика як елемент організації функціонування обліково-економічної служби суб'єкта господарювання.....	70
2.2. Облікова політика як складова системи управління процесами господарської діяльності.....	81
2.2.1. Теоретико-методологічні підходи до формування облікової політики як елементу системи управління.....	81
2.2.2. Принципи, що визначають управлінську орієнтацію облікової політики.....	91
Розділ 3. Методичні аспекти формування облікової політики за окремими об'єктами обліку.....	102
3.1. Методичні підходи до обґрунтування облікової політики з обліку витрат та формування собівартості.....	102
3.1.1. Об'єкти обліку витрат.....	102
3.1.2. Взаємозв'язок обліку витрат та процедури калькулювання.....	105
3.1.3. Методи обліку витрат.....	109
3.1.4. Підходи до формування облікової політики стосовно розподілу загальновиробничих витрат.....	113
3.1.5. Соціальні витрати як економічна категорія та об'єкт облікової політики.....	119

3.2.	Формування облікової політики основних засобів.....	130
3.2.1.	Визнання, вартісні ознаки, класифікація та первісна оцінка основних засобів.....	136
3.2.2.	Термін корисного використання та ліквідаційна вартість основних засобів.....	144
3.2.3.	Критерії проведення переоцінок основних засобів та періодичність зарахування сум дооцінки до нерозподіленого прибутку.....	149
3.2.4.	Витрати на підтримання в робочому стані та поліпшення основних засобів.....	153
3.2.5.	Методи амортизації основних засобів.....	155
3.3.	Формування облікової політики незавершеного виробництва	164
3.3.1.	Незавершене виробництво як економічна категорія та об'єкт обліку.....	164
3.3.2.	Організаційні аспекти документування незавершеного виробництва та їх вплив на облікову політику.....	169
3.3.3.	Оцінка незавершеного виробництва.....	179
3.3.4.	Інвентаризація незавершеного виробництва.....	184
3.3.5.	Фактори та елементи облікової політики в частині незавершеного виробництва.....	186
3.4.	Формування облікової політики з розрахунків за податками і платежами.....	194
3.4.1.	Податковий аспект облікової політики.....	194
3.4.2.	Особливості формування облікової політики по розрахунках з бюджетом за окремими податками.....	199
Розділ 4. Методичні аспекти формування облікової політики за видами діяльності.....		209
4.1.	Облікова політика як інструмент управління витратами маркетингово-збутової діяльності.....	209
4.1.1.	Сучасний стан обліку маркетингово-збутових витрат та елементи облікової політики.....	209
4.1.2.	Характеристика видів діяльності, що зумовлюють маркетингово-збутові витрати та обґрунтування побудови робочого Плану рахунків.....	217
4.1.3.	Вибір та обґрунтування елементів, статей витрат та їх складу при побудові аналітичного обліку маркетингово-збутової діяльності.....	223
4.1.4.	Обґрунтування методики розподілу маркетингово-збутових витрат за звітними періодами.....	231
4.2	Методичні аспекти формування облікової політики інноваційної діяльності.....	244
4.2.1.	Сутність, види та особливості інноваційної діяльності, що впливають на формування облікової політики.....	244

4.2.2.	Формування облікової політики в частині витрат інноваційної діяльності.....	246
4.3	Методичні аспекти формування облікової політики природоохоронної діяльності.....	257
4.3.1.	Природоохоронна діяльність підприємств як об'єкт облікової політики: сутність та законодавче регламентування.....	257
4.3.2.	Формування облікової політики в частині природоохоронної діяльності підприємств.....	264
4.4	Методичні аспекти формування облікової політики операцій зовнішньоекономічної діяльності.....	278
4.4.1.	Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні.....	278
4.4.2.	Принципи та складові облікової політики операцій зовнішньоекономічної діяльності.....	281
4.4.3.	Формування облікової політики валютно-фінансових операцій...	284
4.4.4.	Формування облікової політики імпорتنих та експортних операцій.....	288
Розділ 5. Галузеві аспекти формування облікової політики підприємств.....		305
5.1.	Галузевий аспект формування облікової політики на прикладі ресторанного господарства.....	305
5.1.1.	Типізація закладів ресторанного господарства з метою розробки облікової політики.....	305
5.1.2.	Облікові моделі як основа формування облікової політики ресторанного господарства.....	307
5.2.	Попроцесний підхід до формування облікової політики на прикладі цукробурякового виробництва.....	332
5.2.1.	Формування облікової політики процесу заготівлі.....	332
5.2.2.	Формування облікової політики процесу підготовки виробництва у міжсезонний період.....	339
5.2.3.	Формування облікової політики технологічного процесу виробництва.....	343
Список рекомендованої та використаної літератури і нормативних документів.....		356

ПЕРЕДМОВА

Сучасні умови господарювання ставлять нові вимоги перед підготовкою фахівців з обліку та оподаткування, що пов'язано як із необхідністю формування професійних навичок творчого характеру, так і з посиленням вимог до фінансового обліку як інформаційного джерела складання податкової звітності. У цьому зв'язку посилюється роль облікової політики та її впливу на формування показників звітності.

У результаті обстеження регламентів з облікової політики підприємств регіону, з'ясовано, що мають місце суттєві проблеми (регламенти застарілі, містять переважно імперативну складову, носять формальний характер), що в значній мірі зумовлено неналежним рівнем методичного забезпечення, відсутністю мотивації у керівників та власників, які не розуміють можливостей впливу через облікові інструменти на результати діяльності.

Запропонований посібник орієнтовано на формування у майбутніх фахівців навичок свідомого, обґрунтованого формування облікової політики. В ньому розкрито управлінські та методичні аспекти формування облікової політики, що дає можливість сформувати у студентів навички практичної роботи з обґрунтування елементів облікової політики з врахуванням організаційних та технологічних особливостей підприємств, вимог діючого законодавства, потреб та запитів менеджменту різного рівня.

У навчальному посібнику розкрито нормативно-методологічні засади та особливості формування облікової політики за різними обліковими об'єктами та видами діяльності, ведення обліку яких має найбільш варіативний характер, розкрито галузеві аспекти формування облікової політики на прикладі ресторанного господарств, висвітлено особливості формування облікової політики за попроцесного підходу на прикладі цукроваріння. Наведені у посібнику методичні підходи за окремими видами економічної діяльності можуть бути використані при формуванні облікової політики суб'єктів господарювання, що здійснюють іншу діяльність.

Друге видання навчального посібника оновлено відповідно зі змінами чинного законодавства та суттєво доповнено. Так, включено додаткові розділи, у яких висвітлено методичні підходи до формування облікової політики природоохоронної, зовнішньоекономічної, інноваційної діяльності, розглянуто податковий аспект облікової політики та особливості облікової політики в частині соціальних витрат.

Посібник включає методичне забезпечення самостійної роботи студентів, яке передбачає питання і тести для самоконтролю та проблемні питання для робіт творчого характеру.

Автори посібника не претендують на повноту викладення всіх аспектів формування облікової політики, оскільки дана проблематика є надзвичайно широкою.

Автори посібника сподіваються, що викладений в ньому матеріал сприятиме якісній підготовці фахівців за спеціальністю «Облік і оподаткування» та буде корисним для студентів інших економічних спеціальностей, аспірантів, викладачів та практикуючих бухгалтерів, аудиторів, фінансистів, менеджерів, тощо.

Навчальний посібник підготовлений колективом авторів кафедри бухгалтерського обліку Центральноукраїнського національного технічного університету, які мають значний досвід викладацької, наукової та практичної діяльності в сфері бухгалтерського обліку. Авторами окремих розділів є: д.е.н., проф. Давидов Г.М. – п. 1.2, к.е.н., проф. Савченко В.М. – п.п. 5.2; к.е.н., доц. Пальчук О.В. – п. 4.1, п.п. 1.1.2, 1.2.2; к.е.н., доц. Смірнова І.В. – п. 3.3, 4.4; к.е.н., доц. Рузмайкіна І.В. – п. 2.2, 3.2; к.е.н., доц. Кононенко Л.В. – п. 2.1, 4.2; к.е.н., доц. Смірнова Н.В. – п. 5.1; к.е.н., доц. Крячко В.Г. – п. 4.3; к.е.н., доц. Іванченко В.О. – п. 5.4; к.е.н., доц. Гай О.М. – п. 5.3; к.е.н. доц. Бурлака Ю.М. – п.п. 1.2.3; викл. Савченко О.С. – п.п. 3.1.1-3.1.4; ас. Костенко В.Г. – п. 3.4; ас. Юрченко О.В. – п. 3.1.5.

Передмова написана керівником авторського колективу д.е.н., професором Давидовим Г.М.

РОЗДІЛ 1

НОРМАТИВНО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Облікова політика як інструмент фінансової звітності

1.1.1. Сутність та законодавче регламентування облікової політики

Термін «облікова політика» законодавчо закріплений в Україні Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 р. № 996-XIV та національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» як сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

Отже, облікова політика є важливим інструментом формування фінансової звітності та обов'язковим елементом фінансового обліку.

Згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (стаття 8) формування облікової політики належить до компетенції власника або уповноваженого органу, який здійснює керівництво підприємством відповідно до засновницьких документів.

Відповідальність за організацію бухгалтерського обліку та забезпечення фіксування фактів здійснення всіх господарських операцій у первинних документах, збереження оброблених документів, реєстрів і звітності протягом встановленого терміну, але не менше трьох років, несе власник або посадова особа, яка здійснює керівництво підприємством.

Керівник підприємства зобов'язаний створити необхідні умови для правильного ведення бухгалтерського обліку, забезпечити неухильне виконання всіма підрозділами, службами, та працівниками, причетними до бухгалтерського обліку, правомірних вимог щодо додержання порядку оформлення та подання до обліку первинних документів.

Облікову політику підприємство визначає самостійно в особі його керівника та головного бухгалтера. Головний бухгалтер або особа, на яку покладено ведення бухгалтерського обліку, забезпечує його ведення відповідно до обраної облікової політики.

При цьому підприємство самостійно обирає одну з наступних форм ведення бухгалтерського обліку:

- введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером;
- користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого як підприємець, який здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи;
- ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою;
- самостійне ведення бухгалтерського обліку та складання звітності безпосередньо власником або керівником підприємства.

Облікова політика дозволяє реалізувати економічну свободу підприємства в умовах ринкової економіки. Відповідно до статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» підприємство самостійно:

- визначає свою облікову політику;
- обирає форму бухгалтерського обліку як певну систему реєстрів обліку, порядку і способу реєстрації та узагальнення інформації в них з додержанням єдиних засад, встановлених Законом «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», та з урахуванням особливостей діяльності підприємства і технології обробки облікових даних;
- розробляє систему і форми внутрішньогосподарського (управлінського) обліку, звітності і контролю господарських операцій;
- визначає права працівників на підписання бухгалтерських документів;
- затверджує правила документообороту і технологію обробки

облікової інформації, додаткову систему рахунків і реєстрів аналітичного обліку;

- може виділяти на окремий баланс філії, представництва, відділення та інші відокремлені підрозділи, які зобов'язані вести бухгалтерський облік з подальшим включенням їх показників до фінансової звітності підприємства.

Облікова політика забезпечує реалізацію принципу послідовності, який вимагає постійного (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики. При цьому зміна облікової політики можлива лише у випадках, передбачених національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку, і повинна бути обґрунтована та розкрита у фінансовій звітності.

Облікова політика є важливою передумовою забезпечення такої якісної характеристики фінансової звітності як зіставність, яка дозволяє користувачам фінансової звітності порівнювати фінансові звіти за різні періоди та фінансові звіти різних підприємств.

Відповідно до п. 6 розділу III національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» підприємство повинно висвітлювати обрану облікову політику шляхом опису:

- принципів оцінки статей звітності;
- методів обліку щодо окремих статей звітності

Облікова політика застосовується щодо подій та операцій з моменту їх виникнення. Виняток складають події та операції в результаті яких корегування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно. У цьому випадку облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбудуться після дати зміни облікової політики.

Діюче законодавство чітко визначає ***порядок зміни облікової політики підприємства***. Так, п.9 П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» передбачено наступні причини які обумовлюють зміну

облікової політики.

По-перше, зміна вимог статуту підприємства (зміна форми власності, виду діяльності, реструктуризація підприємства, тощо).

По-друге, зміни вимог органу, який затверджує положення (стандарт) бухгалтерського обліку, тобто внесення поправок до чинних стандартів бухгалтерського обліку або прийняття нових. Наприклад, вилучення з переліку методів оцінки запасів при їх вибутті методу ЛІФО вимагає від підприємств, які застосовували цей метод, внесення зміни до наказу про облікову політику про застосування іншого методу оцінки запасів.

По-третє, зміни які забезпечать більш достовірне і повне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства. Наприклад, підприємство займається роздрібною торгівлею, яка передбачає широкий асортимент товарів. Вибуття товарів оцінюється за методом ціни продажу. Керівництво вирішує змінити його на метод ФІФО на тій підставі, що останній більш точно відображає операції з руху товарів.

При цьому не вважається зміною облікової політики встановлення її для:

- подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій;
- подій або операцій, які не відбувалися раніше.

Наприклад, підприємство торгує будматеріалами. Керівництво прийняло рішення про відкриття цеху по виробництву морозива. Внесені відповідні зміни до статуту. Облікову політику підприємства доповнено методом амортизації виробничого обладнання, варіантом обліку витрат, переліком статей загальновиробничих витрат, тощо. Такі доповнення облікової політики не вважаються її змінами оскільки даним видом діяльності підприємство не займалося раніше.

Якщо підприємство змінило облікову політику то необхідно відповідним чином змінити показники фінансової звітності минулого звітного періоду. Відповідно до вимог п 12 П(С)БО 6 «Виправлення помилок

і зміни у фінансових звітах» вплив зміни облікової політики на події та операції минулих періодів відображується у звітності шляхом:

- коригування сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- повторного надання порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів.

Якщо суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року неможливо визначити достовірно, то облікова політика поширюється лише на події та операції, які відбуваються після дати зміни облікової політики.

Якщо неможливо розрізнити зміни облікової політики та облікових оцінок, то такі зміни в бухгалтерському обліку і при складанні фінансової звітності розглядаються і відображуються як зміни облікових оцінок.

Зміни облікової політики повинні відображатися у фінансовій звітності. Так, згідно п. 22. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах» у разі зміни облікової політики підприємству слід розкривати у примітках до фінансової звітності:

- причини та суть зміни;
- суму коригування нерозподіленого прибутку на початок звітного року або обґрунтування неможливості її достовірного визначення;
- факт повторного подання порівнянної інформації у фінансових звітах або недоцільність її переобрахунку.

1.1.2. Принципи, методи та процедури бухгалтерського обліку в системі облікової політики

Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначає облікову політику як «сукупність принципів, методів і процедур, які використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності». Таким чином, діюче законодавство в Україні визначає облікову

політику через три складові, які по різному реалізуються на різних рівнях регулювання облікової політики.

Перша з них – це **принципи**. У п. 3 розділу I НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» подано наступне визначення принципу бухгалтерського обліку: це правило, яким слід керуватися при вимірюванні, оцінці та реєстрації господарських операцій і при відображенні їх результатів у фінансовій звітності. Принципи регулюються на загальнодержавному рівні облікової політики. Вони єдині і обов'язкові до використання всіма суб'єктами підприємницької діяльності.

Принципи ведення бухгалтерського обліку регламентуються Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». При формуванні облікової політики підприємства необхідно керуватися наступними принципами:

- принцип безперервності діяльності;
- принцип автономності (або принцип одиниці обліку);
- принцип періодичності;
- принцип нарахування і відповідності доходів та витрат;
- принцип єдиного грошового вимірника;
- принцип обачності;
- принцип повного висвітлення;
- принцип послідовності;
- принцип превалювання сутності над формою;
- принцип історичної (фактичної) собівартості.

Принцип безперервності полягає в тому, що оцінка активів і зобов'язань підприємства здійснюється виходячи з припущення, що його діяльність буде тривати далі. Отже, припускається, що підприємство не має ні наміру, ні необхідності ліквідувати або суттєво скоротити масштаби своєї діяльності. Ліквідація підприємства впливає на класифікацію активів (наприклад, їх поділ на поточні та довгострокові за умови ліквідації підприємства втрачає сенс), на методику оцінки активів. Так, замість того,

щоб оцінювати їх як потенційне джерело доходу, у випадку ліквідації підприємства, всі активи оцінюються за ліквідаційною вартістю, тобто за оціночною ціною їх реалізації на ринку в даний момент. Такий принцип дає змогу логічно і послідовно реалізувати концепції збереження і збільшення капіталу, визначити єдиний підхід до політики амортизації. Послідовне дотримання принципу дозволяє повною мірою забезпечити контроль за реальним фінансовим зростанням капіталу.

Принцип автономності вимагає розглядати кожне підприємство як юридичну особу, відокремлену від її власників, у зв'язку з чим особисте майно та зобов'язання власників не повинні відображатися у фінансовій звітності. Він трактує підприємство, як самостійно господарюючий суб'єкт, що відокремлений від власника підприємства та інших підприємств та вимагає розглядати підприємства як відокремлений об'єкт обліку тобто майно та зобов'язання підприємства обліковувати окремо від майна та зобов'язань власників та інших підприємств.

Принцип періодичності припускає розподіл діяльності підприємства на певні періоди часу з метою складання фінансової звітності. Він обумовлений необхідністю регулярного надання користувачам інформації про результати діяльності і практичною неможливістю та недоцільністю підведення підсумків за весь період діяльності підприємства – з моменту його заснування до ліквідації.

Принцип нарахування і відповідності доходів та витрат передбачає необхідність порівняння доходів звітного періоду з витратами, здійсненими для отримання цих доходів для визначення фінансового результату. Відповідно до принципу нарахування доходи і витрати визначаються на той момент, коли вони здійснені або виникли (а не тоді, коли були отримані або виплачені гроші), і відображаються у фінансових звітах тих періодів, до яких вони відносяться. Фінансові звіти, підготовлені з врахуванням принципу нарахування, інформують користувачів не тільки про здійснені операції, що включають оплату і надходження грошових коштів, але й про зобов'язання

заплатити грошові кошти в майбутньому та про грошові ресурси, які повинні бути отримані в майбутньому. Така звітність містить різноманітну інформацію про минулі факти господарського життя та про інші події, що особливо важливо для прийняття обґрунтованих управлінських рішень.

Принцип єдиного грошового вимірника, який передбачає вимірювання та узагальнення всіх операцій підприємства при формуванні його фінансової звітності у єдиній грошовій одиниці. Він визначається необхідністю вимірювання фактів та явищ господарської діяльності, що поряд з процесами виявлення, реєстрації, узагальнення, передачі інформації становить сутність бухгалтерського обліку. Принцип єдиного грошового вимірника є обов'язковим лише для фінансового обліку і не заперечує використання інших вимірників в аналітичному обліку.

Принцип послідовності передбачає постійність застосування облікової політики, що впливає з вимоги порівняння звітної інформації. Зміни облікової політики повинні відбуватися лише відповідно до вимог діючого законодавства, які регламентовані П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах». Вони повинні бути обґрунтовані та розкриті у фінансовій звітності.

Принцип обачності полягає в тому, що методи оцінки, які застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства. Цей принцип передбачає дотримання певної обережності, при оцінці, за умови невпевненості таким чином, щоб активи або доход не були завищені, а зобов'язання або витрати – занижені. Тобто фінансова звітність повинна формуватися на засадах більшої готовності до обліку потенційних збитків, ніж прибутків. Це виявляється у створенні резервів, і в оцінці активів за найменшою з можливих вартостей, а зобов'язань – за найбільшою. В основу принципу покладено ідею про те, що за наявності непевності у виборі підходу до обліку того чи іншого показника інтересам користувача найбільше відповідатиме вибір того з них, який дає менш оптимістичну

картину. Цей принцип дозволяє запобігати можливим втратам та збиткам. Проте надмірне його використання може привести до виникнення прихованих резервів; свідомого заниження оцінки ресурсів, залучених до господарської діяльності; послаблення контролю за збереженням цінностей; відлякування потенційних інвесторів.

Принцип повного висвітлення визначає, що фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки операцій та подій, яка може вплинути на рішення, що приймаються на її основі. Інформація у фінансових звітах має бути повною з огляду її суттєвості і ефективності витрат, пов'язаних з одержанням інформації.

Принцип превалювання сутності над формою полягає в тому, що облік операцій і відображення їх у звітності слід здійснювати відповідно до їх економічної сутності, а не лише виходячи з юридичної форми. Сутність операцій та фактів господарського життя не завжди відповідає тому, що випливає з їх документального оформлення та юридичної форми. Цей принцип передбачає відображення інформації так щоб вона не суперечила дійсності і відповідала економічній сутності.

Принцип історичної (фактичної) собівартості стосується формування оцінки яка суттєво впливає на показники фінансової звітності. Він передбачає використання в якості основної оцінки активів при формуванні показників фінансової звітності вартість їх виробництва та придбання. Даний принцип відзначає пріоритетність цього виду оцінки, що не заперечує застосування інших методів оцінки, які допускаються діючими П(С)БО.

Друга складова облікової політики відповідно до визначення поданого в законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – це **методи обліку**, які являють собою способи та прийоми, що дозволяють здійснювати оцінку ресурсів, ведення рахунків синтетичного та аналітичного обліку, порядок нарахування амортизації, визначення обсягу реалізації, доходів, витрат, фінансових результатів, тощо.

Методи ведення обліку регламентуються на рівні держави за двома підходами. Перший допускає лише єдино можливий варіант, другий – передбачає альтернативи. В цьому випадку облікова політика на рівні підприємства повинна включати обґрунтування та вибір альтернативних варіантів, що є оптимальними для даного підприємства.

Методологічні засади облікової політики регламентуються на рівні держави національними стандартами ведення бухгалтерського обліку. Відповідно до статті 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку – це нормативно-правовий акт, затверджений Міністерством фінансів України, який визначає принципи та методи ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності, що не суперечать міжнародним стандартам.

Методи ведення бухгалтерського обліку, що визначаються в межах облікової політики можна ***поділити на дві групи:***

- 1) методи, що визначають оцінку окремих статей фінансової звітності;
- 2) методи, що сприяють визнанню окремих елементів фінансової звітності.

Перша група включає методи амортизації основних засобів, нематеріальних активів, інших необоротних матеріальних активів, методи оцінки вибуття запасів, методи оцінки активів чи зобов'язань в операціях пов'язаних сторін, методи визначення величини резерву сумнівних боргів, тощо.

Друга група методів забезпечує порядок визнання активів і зобов'язань: визначення межі суттєвості, тривалості операційного циклу, строку корисного використання основних засобів і нематеріальних активів, способу розрахунку коефіцієнта сумнівності, суттєвого часу, кваліфікаційних активів, тощо.

В табл. 1.1 представлено регламентування методичних аспектів облікової політики національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку.

Таблиця 1.1 – Регламентування методичних аспектів облікової політики національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку

№	Назва НП(С)БО, П(С)БО	Пункт П(С)БО	Норма, що регламентується
1	2	3	4
1	Загальні вимоги до фінансової звітності	1.3	- визначення облікової політики
		3.6	- принципи формування фінансової звітності, що використовуються при формуванні облікової політики
		4.6	- висвітлення обраної облікової політики у фінансовій звітності
6	Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах	9,10,13,14	- зміни в обліковій політиці
		11	- сфера застосування облікової політики
		22	- розкриття облікової політики в разі її зміни
7	Основні засоби	5	- класифікація основних засобів для цілей бухгалтерського обліку
		8	- порядок формування первісної вартості основних засобів
		14,15	- порядок відображення витрат пов'язаних з ремонтом основних засобів
		16-21	- порядок переоцінки основних засобів
		24,25	- порядок визначення терміну корисного використання, ліквідаційної вартості
		26,28	- метод нарахування амортизації основних засобів
8	Нематеріальні активи	5	- класифікація нематеріальних активів для цілей бухгалтерського обліку
		7-9	- порядок віднесення витрат на дослідження та розробки при створенні нематеріальних активів
		28	- визначення ліквідаційної вартості нематеріальних активів
		27	- метод нарахування амортизації нематеріальних активів
		19-24	- порядок переоцінки нематеріальних активів
		25	- порядок визначення терміну корисного використання
		10-18	- порядок формування первісної вартості нематеріальних активів
9	Запаси	16	- оцінка запасів при їх вибутті
		9	- порядок відображення транспортно - заготівельних витрат, їх розподілу
		24-28	- порядок переоцінки запасів
10	Дебіторська заборгованість	8	- метод створення резерву сумнівних богів
		6	- порядок оцінки дебіторської заборгованості в поточному обліку

		7	- порядок оцінки дебіторської заборгованості в балансі
11	Зобов'язання	13	- перелік майбутніх операційних витрат, на які створюють забезпечення (склад, порядок формування та використання резервів майбутніх платежів)
		6	- класифікація зобов'язань для цілей бухгалтерського обліку
12	Фінансові інвестиції	4-6	- первісна оцінка фінансових інвестицій
		10	- порядок оцінки на дату балансу фінансових інвестицій, що утримуються підприємством до їх погашення
		11	- порядок оцінки фінансових інвестицій в асоційовані, дочірні та спільні підприємства
		15	- дата визнання фінансових активів, придбаних у результаті системних операцій (на дату укладення контракту, на дату виконання контракту)
13	Фінансові інструменти	27	- база розподілу витрат за операціями з інструментами власного капіталу (кількість акцій, частка в загальній сумі операцій тощо)
		29-33	- первісна оцінка та відображення в балансі фінансових інструментів
14	Оренда	5	- порядок розрахунку та розподілу фінансових витрат у сумі орендних платежів орендодавця
		7	- термін корисного використання об'єкта фінансової оренди
		9	- порядок визначення орендної плати при операційній оренді
		11,12	- порядок розрахунку та розподілу фінансового доходу у складі орендних платежів орендаря
15	Дохід	7	- класифікація доходів для цілей бухгалтерського обліку
		11-14	- варіант оцінки ступеню завершеності операцій з надання послуг
		16-19	- порядок визнання доходу пов'язаного з цільовим фінансуванням
		20	- методика оцінки доходу, що виникає в результаті використання активів підприємства іншими сторонами
16	Витрати	11	- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості
		16	- регулювання переліку і складу змінних і постійних загально виробничих витрат
		16	- бази розподілу змінних та постійних загально виробничих витрат (години праці, зарплата, обсяг діяльності, прямі витрати тощо)
		додаток	- методика розподілу загально виробничих витрат
17	Податок на прибуток	7	- порядок визначення відстрочених податкових активів
		8	- порядок визначення відстрочених податкових зобов'язань

		15	-періодичність розрахунку відстрочених податкових активів і відстрочених податкових зобов'язань (щомісяця, щокварталу, раз на рік)
18	Будівельні контракти	4	- методи визначення ступеня завершеності робіт за будівельним контрактом
		7	- порядок визнання доходу за будівельним контрактом
		14	- база розподілу загальновиробничих витрат
		15	- порядок визнання адміністративних витрат витратами за будівельним контрактом
19	Об'єднання підприємств	11	- строк корисного використання гудвілу
		12,13	- порядок визнання гудвілу (негативного гудвілу) при придбанні підприємства
20	Консолідована фінансова звітність	9	- вимога до застосування єдиної облікової політики для подібних операцій при складанні консолідованої фінансової звітності
21	Вплив зміни валютних курсів	7,8	- порядок визначення курсових різниць за монетарними та немонетарними статтями
22	Вплив інфляції	12	- методика визначення індексу інфляції
23	Розкриття інформації щодо пов'язаних сторін	6	- оцінка активів і зобов'язань в операціях пов'язаних сторін за методами (порівнюваної, неконтрольованої ціни; перепродажу; витрати плюс; балансової вартості)
24	Прибуток на акцію	6	- дата включення простих акцій, випуск яких зареєстровано, до розрахунку середньорічної кількості простих акцій в обігу
25	Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва	р.ІІ; р.ІІІ	- варіант звітності (фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва; спрощений фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва)
27	Необоротні активи, утримувані для продажу та діяльність, що припиняється	9	- оцінка необоротних активів утримуваних для продажу на дату балансу (за найменшою з двох оцінок: балансовою вартістю або чистою вартістю реалізації)
28	Зменшення корисності активів	7-11	- методика формування оцінки зменшення корисності активу
29	Фінансова звітність за сегментами	4,8	- критерії виділення господарських та географічних сегментів - формування звітних сегментів - виділення пріоритетних та допоміжних сегментів
31	Фінансові витрати	4,5	- варіант списання чи капіталізації фінансових витрат
30	Біологічні активи	7-9	- методика визначення первісної вартості біологічних активів
		13,14	- методика формування справедливої вартості біологічних активів і сільськогосподарської продукції
		10	- оцінка додаткових біологічних активів при первісному визнанні (за справедливою вартістю,

			зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю)
		12	- оцінка сільськогосподарської продукції при первісному визнанні (за справедливою вартістю, зменшеною на очікувані витрати на місці продажу або за виробничою собівартістю)
31	Фінансові витрати	3	- методика визначення суттєвого часу для ідентифікації кваліфікаційних активів
		4,5	- варіант списання чи капіталізації фінансових витрат
32	Інвестиційна нерухомість	6	- критерії розмежування інвестиційної та операційної нерухомості
		8-13	- порядок формування первісної вартості інвестиційної нерухомості за різних умов надходження
		16	- оцінка інвестиційної нерухомості (за справедливою вартістю, або за первісною вартістю, зменшеною на суму нарахованої амортизації з урахуванням втрат від зменшення корисності та вигід від її відновлення)
33	Витрати на розвідку корисних копалин	3	- порядок відображення витрат на розвідку корисних копалин
34	Платіж на основі акцій	2.2	- оцінка товару (витрат), платіж за якими здійснюється на основі акцій з використанням інструментів власного капіталу

Третя складова облікової політики відповідно до визначення поданого в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» – це **процедури**. Вона стосується технології обробки даних та організації бухгалтерського обліку. Процедурні питання можуть *визначатися на державному рівні* як єдино дозволений варіант (форми первинних документів, перелік та склад фінансової та статистичної звітності, організація зберігання та утилізації документів та облікових реєстрів, організація матеріальної відповідальності, тощо); або як альтернативні варіанти:

- суб'єкт ведення обліку на підприємстві (керівник, бухгалтерська служба, аудиторська чи консалтингова служба, приватний підприємець);
- тип організаційної структури бухгалтерської служби (лінійна, лінійно-функціональна, програмно-цільова);
- форма ведення бухгалтерського обліку (меморіально-ордерна,

журнально-ордерна, автоматизована, спрощена);

Проте частіше всього процедурні питання визначаються особливостями та специфікою підприємства і тому *регламентуються на рівні підприємства*. До таких процедурних питань належить:

- перелік облікових номенклатур;
- робочий план рахунків;
- порядок організації матеріальної відповідальності;
- перелік та склад внутрішньої звітності;
- перелік осіб які мають право підпису документів;
- порядок документообороту;
- порядок ведення управлінського обліку;
- форми внутрішньої звітності;
- технологія обробки облікової інформації;
- склад інвентаризаційної комісії;
- організація ведення податкового обліку;
- тощо.

Основним документом, який регламентує облікову політику на рівні підприємства є наказ про облікову політику. Цим наказом затверджується методологія та організація ведення обліку на підприємстві.

Запитання та завдання для самоконтролю

1. Якими нормативними документами регламентується поняття та вимоги до облікової політики в Україні?
2. Яка роль головного бухгалтера підприємства у формуванні облікової політики підприємства?
3. Яка роль керівника у формуванні облікової політики підприємства?
4. Чи відображається облікова політика у фінансовій звітності?
5. Як впливає зміна облікової політики на показники фінансової звітності попередніх звітних періодів?
6. Як часто змінюється облікова політика підприємства?

7. Хто визначає облікову політику підприємства?
8. Як впливають на фінансову звітність зміни облікової політики?
9. Як визначається облікова політики діючими нормативними документами, що регламентують ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності в Україні?
10. Яким чином регламентується методичні аспекти облікової політики?
11. Як трактується поняття принципів бухгалтерського обліку, що є основою для формування облікової політики підприємства?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Роль облікової політики та її вплив на фінансовий стан підприємства.
2. Облікова політика як інструмент реалізації економічної свободи підприємств в умовах ринкової економіки.
3. Вплив облікової політики на основні показники діяльності підприємства.
4. Зіставність як вимога якісної характеристики фінансової звітності та облікова політика підприємства.
5. Сучасні проблеми вибору та оптимізації облікової політики в Україні.
6. Розвиток функцій та завдань бухгалтерського обліку та їх вплив на облікову політику.

Практичні завдання для самостійної роботи студентів

Завдання 1. Визначити нормативно-правове забезпечення окремих елементів облікової політики, узагальнивши результати дослідження в таблиці:

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти вирішення	Нормативно-правове забезпечення

Завдання 2. Визначити, які з наведених способів є елементами облікової політики, а які елементами облікової оцінки; результати оформити в таблиці:

Способи оцінки або обліку окремих об'єктів	Елементи облікової політики	Облікові оцінки
Методи оцінки ступеня завершеності операцій з надання послуг		
Порядок оцінки запасів на дату балансу		
Порядок визначення вартісної межі між основними засобами та МНМА		
Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів		
Порядок оцінки запасів на дату придбання		
Порядок закриття транзитних рахунків		
Способи обліку транспортно-заготівельних витрат		
Порядок визначення строку корисного використання необоротних активів		
Порядок розподілу загальновиробничих витрат		
Метод калькулювання собівартості продукції		
Способи обліку готової продукції		
Методи нарахування резерву сумнівних боргів		
Порядок визнання активів		
Порядок формування первісної вартості необоротних активів		
Склад статей калькулювання виробничої собівартості		
Методи нарахування амортизації нематеріальних активів		
Методи оцінки запасів при їх вибутті		

Завдання 3. Вкажіть перелік службових осіб, які повинні:

- а) знати облікову політику підприємства;
- б) приймати участь у її розробці.

Тести для самоконтролю

1. Поняття «облікова політика» визначено:
 - а) Законом України «Про аудиторську діяльність»;
 - б) Наказом про облікову політику;
 - в) Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»;
 - г) не визначається діючим законодавством;
 - д) немає правильної відповіді.
2. Облікова політика на рівні підприємства регламентується:
 - а) Верховною радою;
 - б) Міністерством фінансів;
 - в) наказом по підприємству;
 - г) вищестоящою організацією;
 - д) податковими органами;
 - е) немає правильної відповіді.
3. Які нормативні документи є основою для складання Наказу про облікову політику підприємства:
 - а) Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
 - б) Довідник кваліфікаційних характеристик професій;
 - в) Перелік типових документів, що створюються в діяльності органів державного та місцевого самоврядування, інших установ, організацій, підприємств, із зазначенням строків зберігання документів;
 - г) Закон України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні»;
 - д) усі відповіді вірні.
4. Зміна облікової політики може відбутися за умови:
 - а) зміни матеріально-відповідальних осіб;
 - б) зміни керівника підприємства і (або) головного бухгалтера;
 - в) зміни тривалості операційного циклу;
 - г) зміни цін на енергоносії;

д) вищезазначені обставини не вплинуть на зміну облікової політики підприємства.

5. Назвіть не вірне твердження: облікова політика не змінюється якщо:

а) змінюються статутні вимоги підприємства;

б) змінюються вимоги органу, який затверджує стандарти;

в) зміни забезпечать достовірне відображення подій або операцій у фінансовій звітності підприємства;

г) всі вищезазначені відповіді правильні;

д) немає правильної відповіді.

6. Облікова політика на рівні держави регламентується:

а) Комітетом з міжнародних стандартів;

б) Міністерством фінансів;

в) керівником підприємства;

г) всі вищезазначені відповіді правильні;

д) немає правильної відповіді.

7. Підприємство торгує медикаментами. Керівництво прийняло рішення про розширення видів діяльності: відкриття цеху по виробництву морозива. Внесені відповідні зміни до статуту. Доповнено наказ про облікову політику методом амортизації виробничого обладнання, варіантом обліку витрат, статтями загальновиробничих витрат. Ці доповнення до наказу про облікову політику:

а) викликають необхідність зміни облікової політики відповідно до П(С)БО 6;

б) є необхідними, але не змінюють облікову політику підприємства;

в) не потрібно здійснювати;

г) за рішенням керівника можуть відображатися або не відображатися як зміна облікової політики;

д) немає правильної відповіді.

8. Підприємство торгує будматеріалами. Керівництво прийняло рішення про перепрофілювання діяльності підприємства на ремонтні

послуги. Внесені відповідні зміни до статуту. Доповнено наказ про облікову політику методом амортизації обладнання для ремонту, методом оцінки вибуття запасних частин. Ці доповнення до наказу про облікову політику:

- а) викликають необхідність зміни облікової політики відповідно до П(С)БО 6;
- б) є необхідними, але не змінюють облікову підприємства;
- в) не потрібно здійснювати;
- г) за рішенням керівника можуть відображатися або не відображатися як зміна облікової політики;
- д) немає правильної відповіді.

9. Вилучення методу ЛІФО з переліку методів оцінки запасів при їх списанні відповідно до П(С)БО 9 «Запаси», зумовлює:

- а) необхідність зміни облікової політики підприємства з обов'язковим корегуванням сальдо нерозподіленого прибутку на початок звітного року;
- б) необхідність зміни облікової політики підприємства з обов'язковим повторним наданням порівняльної інформації щодо попередніх звітних періодів;
- в) необхідність зміни облікової політики підприємства з урахуванням впливу цієї зміни на події та операції минулих періодів;
- г) не вважається зміною облікової політики;
- д) немає правильної відповіді.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9
відповідь	б	в	д	в	д	б	б	а	в

Основна література

[1-4, 8-15, 17, 20-24, 26-30, 34, 36, 37, 39-42]

1.2. Облікова політика як інструмент управління бухгалтерським обліком

1.2.1. Мета, завдання та предмет облікової політики

Сьогодні при побудові системи бухгалтерського обліку підприємствам надається можливість вибору способів оцінки, складу бухгалтерських рахунків, методів та процедур ведення обліку на окремих його ділянках. Проте самостійність підприємств законодавчо обмежена державним регламентуванням бухгалтерського обліку, яке представлено переліком методик і облікових процедур, що мають допустимі альтернативи. Їх вибір закріплюється відповідною обліковою політикою. Таким чином, важливою складовою обліково-економічної роботи підприємства є вибір та обґрунтування облікової політики, яка забезпечує ефективне функціонування всієї системи бухгалтерського обліку.

В фаховій літературі можна виділити два підходи до визначення облікової політики. Перший, практично дублює законодавче визначення облікової політики і трактує останню як сукупність принципів методів і процедур, що використовуються підприємствами для складання та подання фінансової звітності. Другий – визначає останню в широкому розумінні як інструмент управління обліком.

Зауважимо, що вітчизняний підхід до трактування облікової політики в діючому законодавстві дещо відрізняється від прийнятого в міжнародній практиці. Так, згідно МСФЗ 1 «Подання фінансових звітів» певні принципи, основи, домовленості, правила та практика визначаються як облікова політика, яка має бути розкрита у примітках до фінансової звітності. Аналогічно вітчизняній практиці основний акцент такого трактування полягає у прив'язці облікової політики до фінансової звітності. Проте у виняткових випадках, коли керівництво приходить до висновку про те, що відповідність вимогам стандартів може вводити в оману користувачів фінансової звітності таким чином, що це суперечитиме меті підготовки

фінансової звітності, МСФЗ 1, на відміну від вітчизняного законодавства, дозволяє підприємству відхилятися від вимог стандартів. У таких випадках підставою для визначення облікових методів та процедур повинно бути професійне судження. Підприємства зобов'язані розкривати причини і природу відхилень від стандартів.

Таким чином, облікова політика включає як вибір альтернатив серед рекомендованих МСФЗ так і методику, що базується на професійних судженнях. Вимоги ж вітчизняного законодавства є обов'язковими і не передбачають будь-яких відхилень. Вони визначають облікову політику виключно як елемент фінансової звітності. Це не можна вважати недоліком діючого законодавства. Адже Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та П(С)БО стосуються, в першу чергу, фінансового обліку. Тому при формуванні всієї системи обліку не слід обмежуватися визначенням наданим в нормативних документах. Більш правомірним, на наш погляд, є другий підхід до трактування облікової політики, який ***визначає облікову політику як інструмент управління системою бухгалтерського обліку.***

Поняття політика в загальному розумінні слова означає лінію поведінки, діяльність певного суб'єкта (держави, групи людей) по відношенню до певного об'єкта задля реалізації намічених цілей. Тобто для формування певної політики (фінансової, інвестиційної, амортизаційної, облікової) необхідно визначитися з трьома запитаннями: хто здійснює діяльність? (суб'єкт); що є об'єктом впливу? (предмет та його об'єкти); як досягти наміченої мети? (методика).

Під поняттям управління системою бухгалтерського обліку слід розуміти цілеспрямований вплив на систему збору, накопичення, узагальнення, обробки інформації з метою реалізації цілей цієї системи. Система управління також включає такі обов'язкові елементи як суб'єкт та об'єкт впливу. При цьому суб'єкт управління реалізує свій вплив через

відповідні функції, які суттєво різняться на різних рівнях формування облікової політики.

Оскільки облікова політика це діяльність пов'язана з управлінням, вона має багато спільного з останнім. Проте їх не слід ототожнювати. Вони відрізняються за предметом впливу, за функціями. Відмінною може бути і мета.

Вищенаведені міркування дозволяють надати визначення облікової політики як цілеспрямованої діяльності людей по управлінню бухгалтерським обліком задля досягнення поставленої мети. Обов'язковою умовою ефективного формування облікової політики є наявність мети задля реалізації якої вона здійснюється. Наявність цілей є надзвичайно важливою властивістю управління. Власне будь-яке управління виникає тоді коли є мета, якої необхідно досягти.

Необхідність облікової політики зумовлена відносністю істини в бухгалтерському обліку, що само по собі є незаперечним фактом. Таким чином, облікову політику можна трактувати, з однієї сторони, як процес вибору певних варіантів, а з іншої, як інструмент упорядкування, регламентування облікових прийомів та методів.

Вибір тих чи інших варіантів та методів ведення обліку призводить до того, що одні і ті ж факти господарського життя на різних підприємствах можуть інтерпретуватися в бухгалтерському обліку по-різному і, відповідно, по-різному впливати на балансові статті. За допомогою облікової політики можна регулювати розмір балансових статей, здійснювати вплив на показники фінансового стану і навіть оптимізувати оподаткування, іншими словами – ефективно управляти фінансовим станом підприємства, вибираючи ті альтернативи, які дозволяють, з однієї сторони, з максимальним ступенем достовірності відображати в обліку факти господарської діяльності, з іншої впливати на показники фінансового стану.

Таким чином, *метою формування облікової політики* в найзагальнішому вигляді повинно бути одержання максимального сумарного

ефекту від діяльності підприємств. Визначення мети облікової політики окрім вищезазначених міркувань повинно включати пріоритети, стратегічні, тактичні та оперативні цілі діяльності підприємств. При формуванні мети облікової політики необхідно враховувати фінансову, інвестиційну, амортизаційну політику конкретного підприємства. Отже, вищезазначене визначення мети облікової політики повинно конкретизуватися з огляду особливостей діяльності суб'єктів господарювання.

Мета будь-якої діяльності досягається через постановку та вирішення певних завдань. Оскільки у вітчизняній обліковій системі реалізуються як фінансові, так і управлінські та податкові функції, основним *завданням облікової політики* стосовно фінансового обліку повинно бути забезпечення дотримання єдиних вимог формування фінансової звітності та нормативів фінансових коефіцієнтів з метою досягнення максимальної привабливості для інвесторів; стосовно управлінського (внутрішньогосподарського) обліку – формування раціональної системи інформаційного забезпечення для прийняття управлінських рішень; стосовно податкових розрахунків – оптимізація оподаткування.

Для організації процесу формування облікової політики необхідно визначити *складові елементи предмета облікової політики*. Більшість авторів підкреслює, що облікова політика повинна охоплювати теорію, методологію, технологію, організацію обліку. Така точка зору є виправданою оскільки це впливає з трактування облікової політики як інструменту управління обліком. Зауважимо лише, що організація є системоутворюючою функцією управління. Вона може застосовуватися до любого елементу яким необхідно управляти. Наприклад, технологію облікового процесу та техніку ведення обліку також потрібно організовувати. Тому, визначаючи предмет облікової політики, слід включати лише організацію роботи облікового апарату.

Теорія облікової політики включає принципи обліку, концептуальні та наукові положення, конструювання інформаційної системи, визначення предмету обліку.

Методологія обліку передбачає методи, способи та процедури отримання первинних даних, оцінки ресурсів, ведення рахунків, нарахування амортизації, обліку ремонтів, визначення обсягу реалізації, доходів, фінансових результатів, тощо.

Технологія обробки даних включає: розробку плану рахунків; визначення форми обліку та послідовності проходження документів; організацію внутрішнього контролю; порядок ведення реєстрів, відомостей, розробних таблиць; проведення інвентаризації; складання звітів.

Організація бухгалтерського обліку передбачає визначення структури бухгалтерії, ступеню централізації системи обробки даних; розробку робочих інструкцій для працівників бухгалтерії, графіків документообороту, внутрішніх стандартів; комунікаційні зв'язки бухгалтерії з іншими відділами та службами.

1.2.2. Суб'єкти та рівні регулювання облікової політики

Діяльність, що становить зміст облікової політики здійснюється певними суб'єктами. Зміст окремих елементів та методи, які використовуються при формуванні облікової політики залежить від рівня її реалізації. В Україні ***облікова політика реалізується на трьох рівнях: державному, галузевому (відомчому), локальному.***

При формуванні облікової політики на різних рівнях домінують різні функції управління, а саме: регулювання на державному рівні; аналіз на галузевому (відомчому) рівні; організація на рівні підприємства. Тому зміст діяльності по формуванню облікової політики на різних рівнях буде відмінним.

Формування облікової політики окрім мети, суб'єкта, предмету повинна включати певні інструменти, важелі, які забезпечують документальне, правове оформлення управлінської дії. **Інструменти облікової політики** – це закони, стандарти, накази, положення, інструкції, методичні розробки та рекомендації, внутрішні регламенти підприємства. При цьому на різних рівнях використовуються різні інструменти облікової політики. Вони, з однієї сторони, є результатом відпрацювання облікової політики, наприклад, наказ про облікову політику закріплює обрані підприємством методи та варіанти. А з іншої – важелем, що дозволяє забезпечити підтримання системи бухгалтерського обліку у тому стані, що відповідає обраній меті облікової політики.

Вищезазначений підхід до трактування складових облікової політики як цілеспрямованої діяльності по управлінню обліком дозволяє **визначити зміст діяльності по формуванню облікової політики як державне регулювання бухгалтерського обліку, методичне забезпечення формування облікової політики на галузевому (відомчому) рівні, організацію облікового процесу на рівні підприємства.**

У табл. 1.2 визначено зміст діяльності з формування облікової політики на різних рівнях її реалізації.

Державний рівень регулювання облікової політики передбачає визначення:

- базових принципів та основних засад ведення обліку, ступеня регламентування обліку;
- методологічних підходів до оцінки та процедур ведення обліку при формуванні фінансової звітності;
- окремих елементів технології та організації ведення обліку.

Таблиця 1.2 – Зміст діяльності по формуванню облікової політики на різних рівнях

Рівні облікової політики	Зміст діяльності по формуванню облікової політики			
	Теорія	Методологія	Технологія	Організація роботи бухгалтерської служби
Державний	Визначення: - рівня регламентації бух. обліку; - єдиних принципів ведення обліку	Визначення: - єдиноможливих та альтернативних варіантів методів оцінки та обліку окремих об'єктів для формування фінансової звітності; - типового плану рахунків; - форм фінансової звітності	Встановлення: - загальних вимог до проведення інвентаризації; - вимог щодо документального забезпечення записів; - альтернативних варіантів форм ведення обліку	Визначення: - кваліфікаційних характеристик працівників бухгалтерського обліку; - міжгалузевих нормативів чисельності працівників бухгалтерського обліку
Галузевий (відомчий)	-	- Розробка методичного забезпечення вибору та оптимізації облікової політики підприємства	- Розробка методичного забезпечення технологічних аспектів ведення обліку	- Розробка методичного забезпечення організації обліку
Локальний (рівень підприємства)	-	- Вибір методів оцінки та ведення обліку з альтернатив, дозволених законодавчо при формуванні фінансової звітності; - Розробка методики ведення внутрішньогосподарського обліку та внутрішньої звітності; - Вибір систем оподаткування та елементів облікової політики, що впливають на податкові платежів	- Вибір облікових номенклатур, їх носіїв; - Формування робочого плану рахунків; - Визначення документообороту та документопотоків; - Вибір форми обліку та техніки ведення облікових регістрів, звітності; - Організація внутрішнього контролю	- Вибір суб'єкту ведення обліку; - формування організаційної структури бухгалтерської служби; - визначення обсягу робіт та чисельності; - організація робочого місця, режиму роботи; - організація бухгалтерського діловодства

Відпрацювання облікової політики на державному рівні розпочалося з початком реформування бухгалтерського обліку в Україні. На сьогодні в діючому законодавстві чітко визначено підходи до регламентування обліку, сформульовано принципи ведення обліку та фінансової звітності, законодавчо закріплено окремі елементи технології облікового процесу (інвентаризація, документування, форми ведення обліку). Є документи, що регламентують організацію роботи облікової служби.

Розроблено та затверджено Міністерством фінансів України 34 національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку, які відповідають міжнародним стандартам, враховують правові норми провадження підприємницької діяльності, що дає можливість формувати інформаційну базу для аналізу ефективності функціонування суб'єктів господарської діяльності, виконання фінансових планів, розрахунку прогностичних показників розвитку підприємств та відповідних макроекономічних показників.

Проте процес глобалізації світової економіки, необхідність посилення захисту прав інвесторів та забезпечення прозорості міжнародних ринків капіталу зумовили нові вимоги до формування інформаційної бази підприємств. У зв'язку з активізацією євроінтеграційних процесів в Україні, розвитком міжнародного співробітництва, залученням іноземних інвестицій в економіку України, виходом вітчизняних підприємств на міжнародні ринки капіталу необхідне подальше реформування системи бухгалтерського обліку у напрямку реалізації вимог закону України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського союзу».

Локальний рівень регулювання облікової політики. Трактуючи облікову політику як інструменту управління бухгалтерським обліком дозволяє сказати, що облікова політика на рівні підприємства повинна включати:

- методологічні питання, а саме: вибір методів оцінки та ведення обліку з альтернатив дозволених законодавством при формуванні фінансової

звітності; розробку методики ведення внутрішньогосподарського обліку та внутрішньої звітності; вибір систем оподаткування та елементів облікової політики, що впливають на податкові платежі;

- організацію технології ведення облікового процесу на підприємстві;
- організацію роботи бухгалтерської служби підприємства.

Вивчення практичного досвіду формування облікової політики вітчизняними підприємствами свідчить про формальний підхід, що зумовлює низьку ефективність облікової політики. Як правило, робота по формуванню облікової політики на практиці обмежується затвердженням наказу про облікову політику. В більшості випадках він розробляється при створенні підприємства та не завжди відповідає сучасним умовам, носить формальний характер, включає інформацію яка дублює інші документи. Не применшуючи роль наказу про облікову політику, слід зауважити, що це не єдиний інструмент облікової політики. Тому наказ повинен включати обрані підприємством методи та альтернативи з дозволених законодавством, а іншу інформацію лише в разі відсутності відповідних нормативних документів та внутрішніх регламентів підприємства. Таким чином, формування облікової політики підприємства повинно передбачати створення (упорядкування) системи внутрішніх регламентів підприємства, які закріплюють обрані підприємством методи ведення обліку, технологію облікового процесу, варіанти організації роботи облікового апарату.

Серед причин, як об'єктивного, так і суб'єктивного характеру, що зумовлюють недоліки облікової політики вітчизняних підприємств зауважимо наступне. Визначення облікової політики це досить складний і трудомісткий процес, який вимагає від учасників неабияких здібностей, комплексних знань усіх процесів, що відбуваються на підприємстві, володіння інформацією про зовнішнє середовище стосовно напрямків та перспектив розвитку галузі та конкурентів, знання стратегії розвитку підприємства, основних пріоритетів амортизаційної, інвестиційної,

фінансової політики підприємства. Усе це потребує ґрунтовного аналізу подій та фактів, уміння бачити перспективу, неординарного мислення.

Вибір та обґрунтування окремих елементів облікової політики потребує складних розрахунків та математичного апарату (визначення складу постійних та змінних витрат на основі кореляційних зв'язків), інформації про середньогалузеві показники та показники аналогічних підприємств (визначення термінів служби основних засобів).

Таким чином, розробка ефективної облікової політики вимагає зусиль широкого кола фахівців та залучення відповідних матеріальних ресурсів. На практиці формуванням облікової політики підприємства в переважній більшості займається бухгалтерія. Бухгалтерські служби далеко не всіх крупних підприємств, не кажучи про малий та середній бізнес, в змозі забезпечити подібну роботу. Бухгалтера в силу недостатньої кваліфікації, обмеження компетенції професійними обов'язками, перевантаженості поточною роботою по веденню обліку та формуванню податкової звітності, відсутності чіткого інструментарію та методичного забезпечення вибору та оптимізації варіантів облікової політики не справляються з завданням ефективного формування облікової політики.

Отже, основними причинами незадовільної роботи по формуванню ефективної облікової політики на практиці є:

- відсутність відповідного потенціалу у складі бухгалтерської служби особливо малих та середніх підприємств;
- незацікавленість працівників бухгалтерської служби оскільки відбувається різке збільшення обсягів робіт;
- недостатній рівень економічної освіти керівників та власників, які не розуміють можливостей впливу через облікові інструменти на результати діяльності підприємства, як наслідок неготовність керівників та власників виділяти додаткові ресурси для здійснення цієї роботи.

За таких умов для ефективного управління бухгалтерським обліком зростає значення галузевого (відомчого) рівня регулювання облікової

політики, який повинен займатися розробкою інструментарію та методичного забезпечення формування облікової політики підприємства.

Галузевий (відомчий) рівень облікової політики. Діяльність по формуванню облікової політики галузевого (відомчого) рівня повинна включати аналіз чинного законодавства по регламентуванню обліку, галузевих особливостей, діючої практики ведення обліку, досягнень вітчизняної та зарубіжної науки та розробку методичних рекомендацій стосовно:

- методики формування облікової політики підприємства;
- вибору та обґрунтування окремих елементів облікової політики та їх складових;
- впливу елементів облікової політики та альтернативних варіантів ведення обліку на основні показники діяльності, оптимізацію оподаткування, формування інформації для потреб управління, що дасть можливість керівнику та власнику використовувати облікову політику як інструмент управління;
- тестування показників діяльності, економічної політики та стратегії підприємств для визначення цілей облікової політики підприємства та критеріїв вибору альтернативних варіантів;
- галузевих особливостей застосування П(С)БО.

1.2.3. Внутрішні регламенти, що регулюють облікову політику підприємства

Необхідність порівняння фінансової звітності підприємств для оцінки його фінансового стану, перспектив розвитку та результатів діяльності за певний період зумовлює послідовність застосування облікової політики від одного звітного року до іншого і вимагає, формалізації облікової політики.

Основним документом, який регламентує облікову політику на рівні підприємства є наказ про облікову політику. Цим наказом затверджується

методологія та організація ведення обліку на підприємстві. Наказ про облікову політику, після затвердження набуває статусу юридичного документа і є обов'язковим для виконання всіма підрозділами й працівниками.

При розробці наказу про облікову політику слід враховувати наступні фактори:

- нормативно-правова база;
- юридичний статус підприємства;
- галузеві особливості;
- специфіку та завершеність технологічного процесу;
- розміри підприємства та вид діяльності;
- наявність структурних підрозділів та сегментів бізнесу;
- наявність кваліфікованих бухгалтерських кадрів;
- стратегія фінансово-економічного розвитку;
- фінансовий стан підприємства;
- тощо.

В наказі про облікову політику зазначається обраний підприємством варіант із альтернатив дозволених діючим законодавством. Якщо діючими нормативними документами не регламентується порядок ведення обліку чи окрема процедура то підприємство самостійно визначає його базуючись на професійних судженнях та чинних П(С)БО та затверджує цю норму в наказі про облікову політику.

Аналіз роботи сучасних підприємств показав, що основними недоліками Наказу про облікову політику є:

- імперативний характер (дублюються законодавчі норми, що не мають альтернатив);
- формальний характер (не відображає галузеві та технологічні особливості, специфіку діяльності підприємства. При розробці використовується типові накази або накази інших підприємств та механічне їх копіювання);

- застарілий (не відображає в повній мірі норми діючого законодавства, зміни в організаційній структурі підприємства його фінансовому стані);
- переобтяжений нормами, що не мають відношення до діяльності, якою займається підприємство.

У *преамбулі Наказу про облікову політику* доцільно наводити основні відомості про підприємство: форму власності, організаційно-правову форму, про державну реєстрацію, місцезнаходження, наявність філій тощо; вказувати документи, якими керуються при веденні бухгалтерського обліку на підприємстві.

При регулюванні *організації роботи бухгалтерської служби* в межах Наказу про облікову політику визначаються *загальні організаційні питання роботи облікового апарату*, а саме: структура облікового апарату та обов'язки окремих працівників бухгалтерії. Визначальним для встановлення структури облікового апарату є обсяг облікових робіт.

Досить тісно зі структурою облікового апарату переплітається і розподіл обов'язків між конкретними обліковими працівниками. Це є важливою частиною організації облікового процесу на підприємстві, яка є у віданні головного бухгалтера. Під його безпосереднім керівництвом для конкретних облікових працівників розробляються посадові інструкції, якими визначається коло їхніх службових обов'язків.

Організація бухгалтерського обліку наряду з організацією роботи облікового апарату включає технічні аспекти. При регулюванні *організаційно-технічних аспектів обліку* у Наказі про облікову політику слід передбачити *процедурні питання організації бухгалтерського обліку*: вибору форм обліку, порядку затвердження первинних документів, організація документообороту тощо. Тут визначаються:

У частині Наказу про облікову політику, що регулює *методичні аспекти бухгалтерського обліку* фіксують методику і способи відображення в обліку його об'єктів. До методичних аспектів облікової політики належать положення, які передбачають правила визнання та оцінки статей звітності за

конкретним напрямом обліку. Наприклад, оцінка запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції; метод амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших необоротних матеріальних активів; визнання доходів і витрат від реалізації продукції, товарів, робіт і послуг; варіанти ведення обліку витрат виробництва тощо.

Методика формування облікової політики підприємства передбачає також низку **додатків до наказу**: перелік статей загально виробничих, адміністративних, маркетингово-збутових витрат; робочий план рахунків; схема документообороту; перелік первинних документів, що застосовуються на підприємстві; зразки підписів осіб, які мають право підпису первинних документів; склад та форми внутрішньої звітності, тощо.

При формуванні Наказу про облікову політику слід пам'ятати, що система внутрішніх регламентуючих бухгалтерський облік документів ширша, ніж наказ про облікову політику.

По-перше, ця система включає власне Наказ про облікову політику – документ, який є своєрідним містком між зовнішнім законодавством з бухгалтерського обліку і її внутрішніми регламентами. Цей наказ повинен бути якомога коротшим і містити чіткі, конкретні рішення за низкою питань.

По-друге, система внутрішніх регламентів повинна містити положення й інструкції з бухгалтерського обліку для конкретного підприємства, які мають стосовно нього обов'язковий характер. Назву документів, їх зміст і статус, принципи побудови та взаємозв'язок між собою, а також порядок підготовки, затвердження і актуалізації керівництво організації визначає самостійно.

У табл. 1.3 представлено примірний перелік внутрішніх регламентів, що регулюють облікову політику на рівні підприємства.

Таблиця 1.3 – Внутрішні регламенти, що регулюють облікову політику на рівні підприємства

Внутрішні регламенти, що регулюють облікову політику на рівні підприємства	Аспекти облікової політики
<ul style="list-style-type: none"> - Наказ про облікову політику(включає лише пункти, за якими відсутні інші внутрішні регламенти, а також пункти за якими в діючому законодавстві присутні альтернативи); - Внутрішні регламенти щодо методичного забезпечення обліку окремих об'єктів (інструкції з обліку витрат та калькулювання собівартості; з обліку та руху сировини; тощо) 	Методологія бухгалтерського обліку
<ul style="list-style-type: none"> - Перелік облікових номенклатур та їх носіїв; - Форми первинних документів; - Оперограми первинних документів; - Графіки руху документів; - Форма ведення обліку; - Облікові реєстри та техніка їх ведення; - Робочий план рахунків; - Накази, положення та графіки проведення інвентаризації; - Табель-календар, графік складання звітності; - Організація зберігання та утилізації документів; - Номенклатура справ бухгалтерії 	Технологія (процедурні питання організації бухгалтерського обліку)
<ul style="list-style-type: none"> - Схема організації облікового апарату - Форма поділу та кооперування праці - Тип організаційної структури облікового апарату - Положення про бухгалтерську службу, відділи; - Посадові інструкції; - Графіки робіт та подачі документів; - Штатний розклад апарату бухгалтерії; - Перелік осіб з правом розпорядчого підпису 	Організація роботи облікового апарату

Отже, в жодному з наказів неможливо охопити всі аспекти ведення бухгалтерського обліку і складання звітності, зважаючи на їх багатогранність. Тому, хоч загалом саме Наказ про облікову політику є її своєрідною квінтесенцією, його треба розглядати лише як узагальнений бібліографічний показник, що орієнтує працівників бухгалтерії в системі нормативних документів, які регулюють організацію бухгалтерського обліку на підприємстві – від законів, положень, інструкцій до методик, рекомендацій тощо, аж до переліку посадових обов'язків включно.

Питання для самоконтролю

1. На якому рівні регулюються принципи бухгалтерського обліку?

2. Якими інструментами оперує облікова політика?
3. Як розуміти поняття процедури ведення обліку?
4. На яких рівнях регулювання визначаються процедури ведення бухгалтерського обліку?
5. Які процедурні питання визначаються на загальнодержавному рівні?
6. Які процедурні питання регулюються на рівні підприємства?
7. Які нормативні документи регламентують методологічні засади облікової політики на рівні держави?
8. Яким документом регламентується облікова політика на рівні підприємства?
9. Які внутрішні документи регулюють питання облікової політики підприємства?
10. Хто розробляє Наказ про облікову політику?
11. Як часто необхідно вносити зміни до Наказу про облікову політику?
12. Які фактори слід враховувати при розробці наказу з облікової політики?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

7. Відмінності мети, завдань, сутності облікової політики на різних рівнях регулювання.
8. Чим обумовлено відсутність або формальний характер внутрішніх регламентів діяльності облікової служби на багатьох підприємствах.
9. Критична характеристика внутрішніх регламентів з організації обліку та облікової політики досліджуваного підприємства.
10. Внутрішні регламенти та їх роль в формуванні облікової політики підприємства
11. Роль облікової політики та її вплив на фінансовий стан підприємства
12. Місце облікової політики в управлінні системою бухгалтерського

обліку?

Практичні завдання для самостійної роботи студентів

Завдання 1. За топологічним об'єктом дослідження, обраним для написання дипломної роботи та з врахуванням особливостей базового підприємства:

- визначити склад робочої групи, що має брати участь у розробці Наказу з облікової політики;
- визначити елементи облікової політик, що необхідно включити до Наказу з облікової політики;
- обґрунтувати вибір альтернативного варіанту і порівняти з діючим на підприємстві за окремим елементом облікової політики;
- визначити необхідні додатки до наказу про облікову політику;
- критично оцінити внутрішні регламенти облікової політики на підприємстві.

Завдання 2. Підготувати проект наказу по підприємству щодо визначення кола осіб і термінів розробки облікової політики підприємства. Сформулювати завдання для кожної з вищезазначених осіб стосовно розробки та затвердження облікової політики підприємства

Завдання 3. Проаналізувати структуру Наказу про облікову політику підприємства, що обране за базове для написання дипломної роботи. Викласти міркування та надати висновки щодо:

- загальної будови та структури наказу;
- повноти охоплення ним різних аспектів облікової політики (методичних, організаційних, техніко-технологічних);
- відповідності положень Наказу чинному законодавству, що регламентує ведення фінансового обліку;
- відповідності положень Наказу чинному законодавству, що регламентує ведення податкових розрахунків;
- відповідності положень Наказу потребам управління;

- відповідності положень Наказу галузевим особливостям та специфіці підприємства;

Завдання 4. Використовуючи висновки одержані при виконанні попереднього завдання:

- аргументуйте доповнення і зміни до Наказу, які б могли бути внесені до нього;
- сформулюйте зміст цих доповнень у вигляді додаткового наказу.

Завдання 5. Провести порівняльний аналіз Наказів про облікову політику різних підприємств (не менше трьох). Проаналізувати та оцінити:

- доцільність структури наказу (у разі відсутності структуризації надати рекомендації щодо її доцільності);
- імперативний характер наказу (наявність положень, що дублюють діючі нормативні документи та не мають альтернативи в діючому законодавстві);
- наявність положень, що фіксують вибір варіанту з альтернатив дозволених діючим законодавством;
- наявність положень, що базуються на професійних судженнях;
- чи відображено в наказі особливості оподаткування та потреби податкових розрахунків;
- чи відображено в наказі елементи управлінського (внутрішньогосподарського) обліку;
- відповідність окремих положень наказу діючому законодавству;
- чи відображає наказ галузеву специфіку та технологічні особливості підприємства;
- повноти охоплення положеннями наказу організаційних аспектів роботи облікового апарату;
- повноти охоплення положеннями наказу методичних аспектів облікової політики;
- наявність положень наказу, що не мають відношення до підприємства;

- наявність і достатність додатків.

Тести для самоконтролю

1. Облікову політику підприємства розкривають у:
 - а) балансі;
 - б) звіті про фінансові результати;
 - в) звіті про рух грошових коштів;
 - г) примітках до фінансових звітів;
 - д) це внутрішній регламент, який не відображається у фінансовій звітності;
 - е) немає правильної відповіді.
2. Предмет облікової політики включає наступні елементи:
 - а) теорію обліку;
 - б) методологію обліку;
 - в) технологію обліку;
 - г) організацію обліку;
 - д) всі відповіді вірні.
3. Державний рівень регламентування облікової політики включає такі інструменти:
 - а) перелік облікових номенклатур підприємства;
 - б) правила (стандарти) бухгалтерського обліку;
 - в) наказ про облікову політику;
 - г) графік руху документів;
 - д) немає правильної відповіді.
4. Локальний рівень регламентування облікової політики включає такі інструменти:
 - а) перелік облікових номенклатур підприємства;
 - б) посадові інструкції;
 - в) наказ про облікову політику;
 - г) графік руху документів;

д) всі відповіді вірні.

5. Інструменти облікової політики, що регулюють технологію ведення бухгалтерського обліку включають:

- а) перелік облікових номенклатур та їх носіїв;
- б) форми первинних документів;
- в) положення та графіки проведення інвентаризації;
- г) графік складання звітності;
- д) всі відповіді вірні.

6. Державний рівень регулювання облікової політики не регламентує:

- а) базові принципи та основні засади ведення обліку;
- б) методологічні підходи до оцінки облікових об'єктів при формуванні фінансової звітності;
- в) службові інструкції працівників бухгалтерії;
- г) ступінь регламентування бухгалтерського обліку;
- д) немає правильної відповіді.

7. Дайте визначення поняття «облікова політика», що надане в вітчизняних нормативних документах:

- а) це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;
- б) це один із методів бухгалтерського обліку;
- в) це сукупність методів, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку;
- г) це сукупність принципів, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку.
- д) немає правильної відповіді.

8. Які фактори не впливають на формування облікової політики підприємства?

- а) форма власності та організаційно-правова форма підприємства;
- б) організаційна структура управління та виробнича структура підприємства;

- в) чисельність персоналу;
- г) кількість господарських операцій та обсяги діяльності.
- д) немає правильної відповіді.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8
відповідь	г	д	б	д	д	в	а	в

Основна література

[1-4, 8-15, 17, 20-24, 26-30, 34, 36, 37, 39-42]

Додаткова література

1. Пальчук О.В., Сімова Л.О. Облікова політика як інструмент корпоративного управління [Текст] / О.В. Пальчук, Л.О.Сімова // Вісник університету водного господарства та природокористування: Економіка. – Випуск 4 (44), частина 1. – Рівне: НУВГП, 2008. – С. 139-145.

2. Пальчук О.В. Облікова політика як інструмент управління обліком [Текст] / О.В.Пальчук // Наукові праці КДТУ: Економічні науки. – Вип.7, ч.1. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – С.213-221.

3. Пальчук О.В. Методичне забезпечення формування облікової політики підприємства [Текст] / О.В.Пальчук // Наукові праці КДТУ: Економічні науки. – Вип.5, ч.2. – Кіровоград: КДТУ, 2004. – С.369-378.

1.3. Особливості формування облікової політики в державному секторі економіки

Відповідно до Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» **суб'єкти державного сектору** – це суб'єкти бухгалтерського обліку в державному секторі, зокрема розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди. Бюджетний Кодекс визначає, що розпорядник

бюджетних коштів – це бюджетна установа в особі її керівника, уповноважена на отримання бюджетних асигнувань, взяття бюджетних зобов'язань, довгострокових зобов'язань за енергосервісом та здійснення витрат бюджету.

Дослідження навчальної та періодичної літератури свідчить про неоднозначність тлумачення науковцями терміну **«державний сектор»** та досить часте ототожнення його з терміном **«державний сектор економіки»**.

Так, в підручниках з економічної теорії наводять наступне: **«Державний сектор** – комплекс господарських суб'єктів, що цілком або частково належать центральним або місцевим державним органам. Основою державного сектора є сукупність державних підприємств, які незалежно від сфери діяльності і національних особливостей можна згрупувати в три великі групи:

- 1) несамотійні публічно-правові підприємства;
- 2) самотійні підприємства, що діють в рамках публічного права;
- 3) юридично самотійні підприємства, що діють в рамках приватного права».

У ст. 22 Господарського кодексу зазначено: **«Суб'єктами господарювання державного сектора економіки** є суб'єкти, що діють на основі лише державної власності, а також суб'єкти, державна частка у статутному капіталі яких перевищує п'ятдесят відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів».

Відповідно до Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку для державного сектору до суб'єктів господарювання державного сектору належать національні уряди, регіональні уряди (наприклад, уряди штатів, провінцій, територій), місцеві уряди (наприклад, міські, районні (селищні)) та їхні компоненти – суб'єкти господарювання (наприклад, департаменти, агенції, правління, комісії), якщо не стверджується інше.

Ще одну класифікацію щодо суб'єктів державного сектору наведено в Концепції розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року. Так, згідно з цим документом до органів **державного і комунального сектору** належать:

- міністерства, інші центральні та місцеві органи виконавчої влади, органи місцевого самоврядування, інші розпорядники бюджетних коштів;
- державні і комунальні підприємства, установи та організації;
- акціонерні, холдингові компанії, інші суб'єкти господарювання, у статутному фонді яких частка державної або комунальної власності перевищує 50 відсотків чи становить величину, яка забезпечує державі або органам місцевого самоврядування право вирішального впливу на господарську діяльність цих суб'єктів;
- державні цільові фонди;
- інші підприємства, установи та організації, які отримують бюджетні кошти, кредити, залучені державою або під державні гарантії, чи міжнародну технічну допомогу, використовують кошти, що залишаються у їх розпорядженні у разі надання їм податкових пільг, державне чи комунальне майно лише під час провадження ними діяльності з використання державних фінансів.

Враховуючи, що винятковими характеристиками суб'єктів держсектору є мета діяльності, яка полягає переважно у виробництві суспільних благ, джерело функціонування, яким визначено бюджетні кошти, та переважання державної власності, суб'єктами держсектору є розпорядники бюджетних коштів, Державне казначейство та державні цільові фонди.

Відповідно до п. 1 ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» дія цього закону поширюється на всі юридичні особи, створені відповідно до законодавства України. Починаючи з 2015 року усі суб'єкти державного сектору також повинні визначати власну облікову політику як сукупність принципів, методів і процедур, що

використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності.

В Національному положенні (стандарті) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» зазначено, що облікова політика визначається на основі національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі. Облікова політика суб'єкта державного сектору визначається у розпорядчому документі, в якому мають бути встановлені методи оцінки, обліку, види сегментів та їх пріоритетність і процедури, які має застосовувати суб'єкт державного сектору та щодо яких нормативно-правовими актами з бухгалтерського обліку передбачено більше ніж один варіант.

Суб'єкт державного сектору має послідовно застосовувати облікову політику таким чином, щоб фінансова звітність відповідала всім вимогам національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку в державному секторі.

У випадку, коли національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку в державному секторі передбачено застосування декількох методів оцінки, то суб'єкт державного сектору повинен обрати та послідовно застосовувати один з них.

Порівняно з іншими підприємствами облікових методів і процедур, що потребують визначення в обліковій політиці бюджетної установи, не так уже й багато. Більшу їх частину зафіксовано в «Методичних рекомендаціях щодо облікової політики суб'єкта державного сектору». Відповідно до п. 1 розділу II зазначених Рекомендацій розпорядчий документ про облікову політику має визначати, зокрема:

- одиницю аналітичного обліку запасів і порядок такого обліку;
- методи оцінки вибуття запасів;
- періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

- порядок обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат, а також застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунка обліку транспортно-заготівельних витрат;

- перелік і склад статей калькулювання виробничої собівартості продукції (робіт, послуг);

- строки корисного використання груп основних засобів і нематеріальних активів;

- періодичність нарахування амортизації;

- кореспонденцію субрахунків бухгалтерського обліку.

Звісно, цей перелік може бути доповнено, зокрема й положеннями, що їх встановлює для певної бюджетної установи розпорядник коштів вищого рівня.

Відповідно до п. 1 розділу II Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності» у розпорядчому документі про облікову політику висвітлюється порядок організації бухгалтерського обліку. Поширеною є практика, коли у розпорядчий документ про облікову політику включають наступні елементи:

- затвердження Графіка документообігу;

- технологію обробки облікової інформації;

- затверджені форми первинних документів, щодо яких типові форми відсутні;

- складання Плану проведення обов'язкових та позапланових інвентаризацій;

- розподіл функціональних обов'язків працівників бухгалтерії, планово-фінансового відділу;

- встановлення переліку посадових осіб, що мають право підписувати фінансові документи та документи на відпуск матеріальних цінностей;

- створення постійно діючих комісій;

- вибір форми бухгалтерського обліку;

- терміни надання звітності до вищої установи;

- окремі правила ведення обліку, що вирішуються головним розпорядником;
- затвердження Положення про архів установи.

Наведені вище елементи організації бухгалтерського обліку можуть бути затверджені окремим документом, якщо установа вважає це доцільним.

З метою застосування єдиних підходів до формування облікової політики та врахування галузевих особливостей головні розпорядники коштів затверджують власні рекомендації щодо складання розпорядчих документів про облікову політику підпорядкованих установ. Так, наприклад, затверджено:

- Положення щодо облікової політики бюджетних установ, які належать до сфери управління Державного агентства водних ресурсів України;
- Положення про облікову політику Державної фінансової інспекції України;
- Методичні рекомендації щодо облікової політики бюджетних установ сфери управління Міністерства соціальної політики України;
- Положення про облікову політику Державної судової адміністрації України.

Окремо слід звернути увагу на Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику в бюджетних установах (організаціях), затверджені наказом Міністерства аграрної політики України, на які в загальних питаннях можуть орієнтуватися будь-які бюджетні установи. Відповідно до зазначених Методичних рекомендацій наказ про облікову політику в бюджетних установах повинен мати такі основні розділи: загальні положення; організаційно-правова форма установи; рівень бюджету, з якого установа отримує фінансове забезпечення; рівень установи як розпорядника коштів; галузева належність установи; види діяльності установи (основні та додаткові) відповідно до статуту.

Проект наказу складає головний бухгалтер. Після підписання керівником установи (організації) наказ разом з додатками та розрахунками до нього подаються на затвердження установі вищого рівня. Наказ про облікову політику набуває чинності з 1 січня та є обов'язковим для виконання всіма службами та працівниками установи.

Наказ про облікову політику розробляється з урахуванням принципу послідовності (тобто постійно, з року в рік), а також дотримання установою вибраної політики. Він може діяти декілька років, однак при уточненні окремих положень політики (у зв'язку зі зміною ліміту розрахунків готівкою, термінів звітування, внесення змін до законодавчих і нормативних документів, істотної зміни умов діяльності установи чи інших важливих факторів) до нього можуть бути внесено зміни. Зміни до облікової політики установи оформляються наказом (розпорядженням) керівника.

Переглянути облікову політику можна лише у виняткових випадках, якщо:

- відбулися зміни в методології бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності, яку визначає Міністерство фінансів України;
- змінено (оновлено) облікову політику, яка забезпечить більш достовірне відображення подій (операцій) у бухгалтерському обліку та фінансовій звітності;
- змінилися вимоги положення (статуту) установи.

У будь-якому разі перегляд облікової політики має бути обґрунтований.

Як правило, зміни вносять на початку нового бюджетного року. Причому процедура погодження таких змін здійснюється в тому самому порядку, що й прийняття базового документа.

Відсутність Наказу про облікову політику може мати негативні наслідки у вигляді застосування заходів впливу з боку бюджетного законодавства та накладення адміністративних санкцій.

Порушення встановленого порядку ведення бухгалтерського обліку, зокрема відсутність облікової політики, може стати причиною притягнення посадових осіб бюджетної установи до адміністративної відповідальності за ст. 164 КпАП. Водночас згадане вище порушення може стати причиною застосування бюджетних заходів впливу, зокрема зупинення операцій із бюджетними коштами на рахунках бюджетної установи (порушника бюджетного законодавства) до виправлення ситуації на строк до 30 днів у межах поточного бюджетного періоду (п. 2 ч. 1 ст. 117 БКУ).

Такі заходи впливу до порушника можуть застосувати Мінфін, органи ДКСУ, органи Державної аудиторської служби України, а також головні розпорядники бюджетних коштів у межах своїх повноважень.

Питання для самоконтролю:

1. Які установи належать до суб'єктів державного сектору?
2. Які особливості діяльності суб'єктів державного сектору і їх вплив на організацію бухгалтерського обліку?
3. Принципи формування облікової політики суб'єктів державного сектору.
4. Елементи облікової політики суб'єктів державного сектору.
5. Нормативно-правове забезпечення облікової політики суб'єктів державного сектору.
6. В яких випадках можлива зміна облікової політики суб'єктів державного сектору?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Проблеми формування ефективної облікової політики суб'єктів державного сектору.

2. Сучасний стан та проблеми адаптації до умов роботи з використанням національних стандартів бухгалтерського обліку суб'єктів державного сектору.

3. Критичний аналіз організаційних аспектів облікової політики базової бюджетної установи.

Тести для самоперевірки

1. Елементом облікової політики суб'єкта державного сектору є:

- а) строки корисного використання груп основних засобів і нематеріальних активів;
- б) методи оцінки вибуття запасів;
- в) періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;
- г) кореспонденція субрахунків бухгалтерського обліку;
- д) всі відповіді вірні.

2. Дайте визначення поняття «облікова політика»:

- а) це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для складання та подання фінансової звітності;
- б) це один із методів бухгалтерського обліку;
- в) це сукупність принципів, методів і процедур, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку;
- г) це сукупність принципів, що використовуються підприємством для ведення бухгалтерського обліку;
- д) правильна відповідь відсутня.

3. Яким нормативним документом регламентується необхідність формування облікової політики?

- а) Наказом про облікову політику;
- б) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- в) Господарським кодексом;

г) Національними положеннями (стандартом) бухгалтерського обліку в державному секторі;

д) правильна відповідь відсутня.

4. Не є елементом облікової політики:

а) порядок обліку й розподілу транспортно-заготівельних витрат, а також застосування окремого субрахунку або аналітичного рахунка обліку транспортно-заготівельних витрат;

б) методи оцінки вибуття запасів;

в) періодичність визначення середньозваженої собівартості одиниці запасів;

г) посадові інструкції працівників бухгалтерії;

д) правильна відповідь відсутня.

5. Скільки принципів покладено в основу формування облікової політики згідно з Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»?

а) 10;

б) 6;

в) 8;

г) 12.

д) правильна відповідь відсутня.

6. Які фактори впливають на формування облікової політики суб'єкта державного сектору?

а) організаційно-правова форма;

б) організаційна структура управління;

в) рівень бюджету, підпорядкованість;

г) кількість господарських операцій та обсяги діяльності;

д) правильна відповідь відсутня.

7. Яким нормативним документом визначено випадки змін облікової політики суб'єкта державного сектору?

а) Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

б) Планом рахунків бухгалтерського обліку;

в) Методичними рекомендаціями щодо облікової політики суб'єкта державного сектору;

г) Податковим кодексом України;

д) правильна відповідь відсутня.

8. Коли потрібно вносити зміни в облікову політику суб'єкта державного сектору?

а) на кінець звітного періоду;

б) дата визначається чинним законодавством;

в) на початок кварталу;

г) на початок нового звітного періоду;

д) правильна відповідь відсутня.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8
відповідь	д	а	б	г	А	а, в	в	г

Основна література

[1-4, 8-15, 17, 20-24, 26-30, 34, 36, 37, 39-42]

Додаткова література

1. Господарський кодекс України: Закон України № 436-IV від 16.01.2003р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15>

2. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996 – XIV, зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

3. Кодекс України про адміністративні правопорушення: Закон України №8073-X від 07.12.1984 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/80731-10>

4. Концепція розвитку державного внутрішнього фінансового контролю на період до 2015 року: Розпорядження Кабінету Міністрів України № 1347-р від 22.10.2008 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1347-2008-%D1%80>

5. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку для суб'єктів державного сектору, затверджені наказом Міністерства фінансів України № 11 від 23 січня 2015 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subjektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shchodo-oblikovoyi-politiki/>

6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку в державному секторі 101 «Подання фінансової звітності», затверджене наказом Міністерства фінансів України № 1541 від 28.12.2009. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0103-10>

1.4. Особливості формування облікової політики малих підприємств

1.4.1. Мале підприємство як суб'єкт формування облікової політики

Історично так склалося, що суб'єктами малого бізнесу в нашій країні є **як юридичні, так і фізичні особи**. Для фізичних осіб-підприємців ведення системного бухгалтерського обліку є не обов'язковим, а для юридичних осіб, відповідно до статі 3 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський (фінансовий) облік є обов'язковим видом обліку. Фінансова, податкова, статистична та інші види звітності, що використовують грошовий вимірник, ґрунтуються на даних фінансового обліку.

Питання віднесення підприємств до сфери малого бізнесу на рівні чинного законодавства врегульовано з введенням в дію Податкового та Господарського кодексів. Головним законодавчим актом, що визначає термін сьогодні «**суб'єкт малого підприємництва**», є Господарський кодекс України.

Так, у відповідності до статті 55 суб'єктами малого підприємництва є *фізичні особи, зареєстровані в установленому законом порядку як фізичні особи-підприємці, а також юридичні особи – суб'єкти господарювання будь-якої організаційно-правової форми та форми власності, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 50 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 10 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України.*

У інших нормативних актах термін «суб'єкт малого підприємництва» вживається в значенні, наведеному у Господарському кодексі України.

До складу малого підприємництва прийнято включати і суб'єктів мікропідприємництва – фізичних осіб, зареєстрованих в установленому законом порядку як фізичних осіб-підприємців, та юридичних осіб, у яких середня кількість працівників за звітний період (календарний рік) не перевищує 10 осіб та річний дохід від будь-якої діяльності не перевищує суму, еквівалентну 2 мільйонам євро, визначену за середньорічним курсом Національного банку України. Такі суб'єкти господарювання облік можуть не вести, відповідно, *суб'єктом формування облікової політики є лише мале підприємство.*

Система бухгалтерського обліку та звітності підприємств малого бізнесу в Україні має свої специфічні особливості, які, насамперед, зумовлені особливостями їх господарської діяльності, а також нормами законодавства України. Підприємства малого бізнесу, як і усі інші господарюючі суб'єкти України, зобов'язані вести оперативний і бухгалтерський облік

господарських операцій, складати фінансову, податкову та статистичну звітність. При цьому організація бухгалтерського обліку підприємств малого бізнесу повинна базуватись на загальноприйнятих в Україні і у міжнародній практиці принципах і методичних засадах, встановлених Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні».

На рівні господарюючого суб'єкта – юридичної особи, **побудова обліку має враховувати всі особливості організації та ведення підприємницької діяльності** цього суб'єкта та формалізуватись у вигляді наказу з облікової політики. Чинним законодавством у сфері обліку (положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку) передбачені варіативні методичні підходи до відображення облікових об'єктів, що визначає необхідність формування облікової політики.

При організації діяльності суб'єкт малого підприємництва, перш за все, обирає систему оподаткування, відповідно до якої він буде працювати. Саме варіант системи оподаткування суттєво впливає на систему ведення бухгалтерського обліку, а, відповідно, і на облікову політику. У відповідності до Податкового кодексу малі підприємства мають право обрати **спрощену систему оподаткування, обліку та звітності або загальну систему оподаткування**.

Застосовування малими підприємствами спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності передбачає спрощення:

- оподаткування: заміну сплати певних видів податків, зборів та платежів єдиним податком;
- бухгалтерського обліку: можливість застосування Спрощеного плану рахунків, простої та спрощеної форм обліку;
- звітності: обов'язкове складання звітності у відповідності до П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Незалежно від рішення підприємства щодо оподаткування за спрощеною системою, фінансова звітність складається за П(С)БО 25. Суб'єкти мікропідприємництва складають звітність також за П(С)БО 25 у

спрощеному форматі (1-мс та 2-мс), при цьому на них не поширюється обов'язковість застосування принципу подвійного запису.

Суб'єкти господарювання, які застосовують спрощену систему оподаткування, обліку та звітності, відповідно до Податкового кодексу є платниками єдиного податку.

Таким чином, на формування облікової політики малих підприємств впливає рішення підприємства щодо обрання спрощеної системи оподаткування, обліку та звітності та обсяги господарської діяльності.

За умови статусу платника податку на прибуток у малого підприємства є можливість оподаткування прибутку підприємства без коригування на податкові різниці (при рівні доходу меншого за 20 млн. грн.), та оподаткування на загальних засадах з відображенням податкових різниць при визначенні прибутку з метою оподаткування при рівні доходу більшого за 20 млн. грн., що також впливає на формування облікової політики.

Є особливість оподаткування малих підприємств, що є сільськогосподарськими товаровиробниками, у яких частка сільськогосподарського товаровиробництва за попередній податковий (звітний) рік дорівнює або перевищує 75 відсотків. Це підприємства 4 групи платників єдиного податку, що фінансову звітність складають у відповідності до П(С)БО 25 за формами 1-м та 2-м, але облікову політику формують у відповідності до особливостей сільськогосподарського виробництва.

1.4.2. Організаційно-методичні особливості формування облікової політики підприємств малого бізнесу

Аналіз нормативної регламентації організації та ведення бухгалтерського обліку в Україні, наукової літератури з формування наказів з облікової політики, практики господарювання щодо облікової політики

дозволяє визначити наступні **групи елементів формування облікової політики підприємств малого бізнесу:**

- форма ведення бухгалтерського обліку та форми його організації;
- способи ведення бухгалтерського обліку, що розробляються підприємством;
- елементи облікової політики, які враховують спеціалізацію підприємств. Результатом відпрацювання цих елементів є розробка робочого плану рахунків, який є обов'язковою складовою наказу з облікової політики;
- елементи облікової політики, що виникли в діяльності підприємства у звітному періоді. Дана група елементів облікової політики має бути оформлена як додаток до наказу про облікову політику;
- обов'язкові елементи облікової політики.

Щодо **форм організації бухгалтерського обліку**, то згідно з п. 4 статті 8 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» для забезпечення ведення бухгалтерського обліку підприємство самостійно обирає форми його організації: введення до штату підприємства посади бухгалтера або створення бухгалтерської служби на чолі з головним бухгалтером; користування послугами спеціаліста з бухгалтерського обліку, зареєстрованого в якості підприємця, що здійснює підприємницьку діяльність без створення юридичної особи; ведення на договірних засадах бухгалтерського обліку централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; самостійне ведення бухгалтерського обліку і складання звітності безпосередньо власником чи керівником підприємства.

Для малих підприємств доцільним є залучення послуг спеціалізованих аудиторських або бухгалтерських фірм для ведення обліку (аутсорсинг). Завдання аудиторської фірми в цьому випадку полягає у постановці обліку на підприємстві, розробці документообороту, узагальненні інформації та складанні звітності у встановлені терміни.

Щодо **способів ведення бухгалтерського обліку**, то мале підприємство саме визначає способи групування та оцінки фактів

господарської діяльності та їх реєстрації, погашення вартості активів, організації документообігу, інвентаризації, застосування рахунків бухгалтерського обліку, способи амортизації основних засобів, нематеріальних активів та інших активів, оцінки виробничих запасів, товарів, незавершеного виробництва і готової продукції, визнання прибутку від продажу продукції, товарів, робіт та послуг, способи організації регістрів бухгалтерського обліку, обробки інформації та її узагальнення. Єдиний підхід відсутній, тому при **формуванні облікової політики мале підприємство встановлює спосіб ведення бухгалтерського обліку та фіксує його в наказі про облікову політику.**

Стосовно **елементів облікової політики**, то наказом Міністерства фінансів України № 186 у 2001 році затверджено План рахунків бухгалтерського обліку активів, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва (**спрощений План рахунків**). При цьому зазначено, що суб'єкти підприємницької діяльності спрощений План рахунків застосовують у випадку складання ними фінансової звітності відповідно до вимог П(С)БО 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва».

Рішення про доцільність застосування Спрощеного плану рахунків приймається на рівні підприємства, а складання звітності на підставі П(С)БО 25 за умови відповідності критеріям суб'єкта малого підприємництва є обов'язковим.

При розробці облікової політики малих підприємствам, що застосовують спрощений План рахунків доцільно розробити робочий план рахунків із відображенням субрахунків для деталізації доходів та витрат залежно від умов податкової політики та господарської діяльності, а також їх узгодження із фінансовою звітністю підприємства.

У Методичних рекомендаціях по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами № 422 від 25.06.2003 р. вказано, що **необхідність у веденні обліку витрат за статтями калькуляції**

і витратам обігу, видам продукції, робіт, послуг, за виробничими підрозділами визначається виключно суб'єктом малого бізнесу.

Щодо запасів, то доцільним для малих підприємств є в їх обліковій політиці розглянути можливість та доцільність застосування періодичної системи обліку запасів.

Якщо урахувати, що більшість малих підприємств може дозволити собі комп'ютеризувати облік, придбавши відповідне програмне забезпечення, то в умовах автоматизованої обробки облікової інформації при використанні рахунків 8 та 9 класу для узагальнення витрат підприємства не виникає ніяких труднощів у працівників бухгалтерських служб. В автоматичному режимі по запиту користувача можна отримати необхідну інформацію про угруповання витрат за елементами, статтями, тощо.

Отже, *формування облікової політики суб'єкта малого підприємництва напряму залежить від виду його діяльності, системи оподаткування, форми обліку, та цілей, які бажає досягнути господар підприємства.*

Питання для самоконтролю

1) Чим зумовлюється специфіка формування облікової політики суб'єкта малого бізнесу?

2) Які особливості побудови облікової політики суб'єктів малого бізнесу?

3) Як впливає спрощення процесу складання фінансової звітності суб'єктами малого підприємництва на облікову політику?

4) Які особливі елементи облікової політики суб'єктів малого підприємництва?

5) Які елементи спрощеної системи, оподаткування обліку та звітності є обов'язковими для відображення в обліковій політиці суб'єктами малого підприємництва?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Елементи облікової політики, що впливають на формування показників фінансової звітності суб'єктів малого підприємництва.

2. Вплив спрощеної системи оподаткування на облікову політику суб'єктів малого підприємництва.

3. Фактори, що зумовлюють специфіку облікової політики підприємств малого бізнесу у сільському господарстві.

Тести для самоперевірки

1. Відмінності між малим, середнім та великим підприємництвом зумовлені:

- а) рівнем доходу та чисельністю працюючих;
- б) характером спеціалізації та різним рівнем суспільного розподілу праці;
- в) вибором технологічного типу виробничого процесу;
- г) сферою діяльності.

2. Які обмеження щодо чисельності працюючих встановлено юридичним особам для запровадження ними спрощеної системи оподаткування?

- а) середньооблікова чисельність працюючих не більше 50 осіб;
- б) середньооблікова чисельність працюючих не більше 25 осіб;
- в) середньооблікова чисельність працюючих не більше 100 осіб;
- г) середньооблікова чисельність працюючих необмежена.

3. Які обмеження щодо обсягу виручки від реалізації встановлено юридичним особам для запровадження ними спрощеної системи оподаткування?

- а) за рік не більше 5 млн. грн.;
- б) за рік не більше 500 тис. грн.;

- в) за рік не більше 1,5 млн. грн.;
 - г) за рік не більше 500 000 євро.
4. За яким критерієм підприємства поділяються на малі, середні та великі?
- а) за формою власності;
 - б) за формою організації;
 - в) за кількістю працюючих та обсягом валового доходу;
 - г) за сферою діяльності.
5. Суб'єкти малого підприємництва:
- а) можуть використовувати Спрощений План рахунків;
 - б) зобов'язані використовувати Спрощений план рахунків;
 - в) зобов'язані використовувати звичайний План рахунків;
 - г) усі відповіді вірні.
6. Фінансовий звіт суб'єктів малого підприємництва включає:
- а) форма № 1м;
 - б) форма № 1;
 - в) форма № 2;
 - г) форма № 3.
7. Особливість Звіту про фінансові результати для СМП, що відображаються в положенні з облікової політики:
- а) відсутність деталізації інших доходів;
 - б) відсутність деталізації інших витрат;
 - в) податок на прибуток розраховується в цілому по всій господарській діяльності підприємства, без відокремлення податку на прибуток від надзвичайних подій;
 - г) відсутність інформації про елементи витрат.
8. Проста форма бухгалтерського обліку застосовується такими малими підприємствами:
- а) з незначним документооборотом;
 - б) кількістю господарських операцій до 100;

в) здійснюють діяльність з виконання нематеріаломістких робіт і послуг, тобто такі, предметом діяльності яких не є виробництво готової продукції;

г) невелика (до 10 чол.) чисельності працюючих.

9. Спрощена форма бухгалтерського обліку рекомендована для малих підприємств:

а) з кількістю господарських операцій до 100;

б) з кількістю господарських операцій від 100 до 300;

в) СМП, що спеціалізуються на випуску ГП, виконанні матеріаломістких робіт і послуг;

г) з чисельністю працюючих від 10 до 50 осіб.

10. Для обліку витрат СМП:

а) повинні застосовувати рахунки класу 8;

б) повинні застосовувати рахунки класу 9;

в) повинні не застосовувати рахунки класу 9;

г) повинні не застосовувати рахунки класу 8.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВІДПОВІДЬ	а	г	а	в	а	а	а	г	г	б

Основна література

[12, 15, 25, 27, 31]

Додаткова література

1. Конституція України від 28.06.1996 № 254к/96-ВР, зі змінами та доповненнями [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/254%D0%BA/96-%D0%B2%D1%80>

2. Господарський кодекс України: Закон України № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>

3. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.99 р. № 996 – XIV, зі змінами та доповненнями: [Електронний ресурс] / Режим доступу: [http:// www.ligazakon. net](http://www.ligazakon.net).

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 25 «Фінансовий звіт суб'єкта малого підприємництва» затверджене наказом Міністерства фінансів України № 161/4382 від 15.03.2000 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0161-00>

5. Про затвердження спрощеного Плану рахунків бухгалтерського обліку: Наказ Міністерства фінансів України № 186 від 19.04.2001р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>

6. Про затвердження Змін до деяких нормативно-правових актів Міністерства фінансів України з бухгалтерського обліку: Наказ міністерства фінансів України № 664 від 31.05.2011 [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0730-11>

7. Про затвердження методичних рекомендацій по застосуванню регістрів бухгалтерського обліку малими підприємствами: Наказ міністерства фінансів України № 422 від 25.06.2003 р [Електронний ресурс] / Режим доступу: http://kodeksy.com.ua/norm_akt/source-МФУ/type-Наказ/422-25.06.2003.htm

РОЗДІЛ 2

ОРГАНІЗАЦІЙНІ ТА УПРАВЛІНСЬКІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ

2.1. Облікова політика як елемент організації функціонування обліково-економічної служби суб'єкта господарювання

У зв'язку з процесом реформування вітчизняного бухгалтерського обліку у відповідності до вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності останнім часом як науковими працівниками, так і практиками більше уваги приділяється методиці та організації обліку, ніж організації праці облікового персоналу. Аналіз результатів анкетного обстеження бухгалтерських служб підприємств свідчить про те, що стан організації обліку та організації діяльності облікового апарату не повною мірою відповідає сучасним вимогам і потребують подальшого розвитку та вдосконалення. Одним з чинників неналежної уваги до організації роботи бухгалтерських служб є ототожнення як науковцями, так і практиками понять «організація бухгалтерського обліку» і «організація роботи облікового апарату».

До недоліків організації роботи облікових служб в результаті спостережень можливо віднести відсутність належного планування облікових робіт у відповідності з вимогами наукової організації праці, а також відсутність сучасного науково-методичного забезпечення.

Необхідність приділення уваги в наукових дослідженнях проблемам організації праці облікового персоналу підтверджується тим, що при проведенні щорічного конгресу Європейської асоціації бухгалтерів (European Accounting Association EAA) в 2004 р. в Празі було відокремлено секцію «організаційні та біхевіористичні аспекти бухгалтерського обліку». В науковій літературі в області організації управління та облікової праці в

нашій країні широко відомими є роботи Є.Ф. Башмачнікова, В.В. Сопко, М.А.Кузьмінського, В.П. Завгороднього. Проте недостатньо досліджується сучасна проблематика організації та нормування роботи облікової служби в умовах застосування різних інформаційних систем.

Таким чином, при обґрунтуванні елементів облікової політики є необхідним враховувати умови праці, зокрема наявність комп'ютерної техніки і програмного забезпечення та особливості інформаційної системи, що використовується.

Організаційні аспекти бухгалтерського обліку ґрунтуються на нормативному законодавстві, зокрема Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність». У відповідності з Законом відповідальність за організацію бухгалтерського обліку, дотримання законодавства при виконанні господарських операцій покладається на власника або керівника підприємства. Проте, облікова політика підприємства формується головним бухгалтером і лише затверджується керівником. Тому організацію бухгалтерського обліку є можливим визначити як комплекс заходів з впорядкування облікової роботи, а саме:

- заходи, що здійснюється керівником підприємства і сприяють підвищенню ефективності праці облікових працівників;
- заходи, що реалізуються обліковим апаратом і спрямовуються на забезпечення фінансового контролю за діяльністю персоналу.

Організацією обліку прийнято вважати систему умов і елементів побудови облікового процесу: первинний облік та документооборот, інвентаризацію, план рахунків бухгалтерського обліку, форми бухгалтерського обліку, форми організації обліково-обчислювальних робіт, обсяг та зміст звітності. Загальноприйнято, що методика обліку – це поєднання способів ведення бухгалтерського обліку, до яких відносяться: первинне спостереження, вартісне вимірювання, поточне групування і підсумкове узагальнення фактів господарської діяльності. Таким чином, методика та організація обліку є взаємопов'язаними структурними

елементами єдиного облікового процесу. Проте недоречним, на нашу думку, є ототожнення як в науковій, так і в нормативно-методичній літературі понять «організація бухгалтерського обліку» і «організація роботи облікового апарату». Таке ототожнення на практиці певною мірою призвело до нівелювання організаційних аспектів у внутрішніх регламентах обліку на підприємствах.

Так, більше 36% обстежених підприємств не мають взагалі внутрішніх регламентів, а у 82% з них розроблено лише наказ з облікової політики. Аналіз змісту та мотивації формування наказу з організації обліку та облікової політики свідчить про формальний характер його складання та відсутність науково-методичних розробок, що дають можливість бухгалтерам розробляти його свідомо. Є недостатнім, але обов'язковим, при формуванні облікової політики використання Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства, затверджених Наказом Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635.

На підставі узагальнення анкет зроблено висновок про наявність як об'єктивних, так і суб'єктивних чинників, що негативно впливають на формування внутрішніх регламентів з організації обліку та облікової політики.

Об'єктивними є відсутність фондового ринку, реальних корпоративних відносин (на підприємствах, що досліджувались виплата дивідендів не здійснюється, акції у вільний продаж не пропонуються).

До *суб'єктивних* відносяться відсутність у бухгалтерів навичок творчої праці та відповідного методичного забезпечення на нормативному та галузевому рівнях. Накази з організації обліку та облікової політики, що прийняті на підприємствах, які досліджувались, не висвітлюють специфіку організації обліку конкретного підприємства, у них не закріплено форму обліку та технологію обробки облікової інформації (відповідно не регламентовано документооборот), а також не приділена увага організації праці облікового апарату.

У зв'язку з цим доцільною є розробка в якості додатку до наказу про облікову політику Положення про бухгалтерську службу. Положення – це внутрішній документ, що регламентує діяльність облікового апарату. Він визначає статус облікової служби, її місце, як самостійного підрозділу в системі управління та її внутрішню організацію. Також в Положенні має бути визначено підпорядкованість бухгалтерської служби та показники оцінки її діяльності, а також форми стимулювання.

Анкетне обстеження дає можливість стверджувати, що абсолютно не реалізованою є стимулююча функція оплати праці облікового апарату. Так в 99% обстежених підприємств для працівників облікового апарату застосовують почасову форму оплати. Не враховано при встановленні посадових окладів ані напруженість праці, ані рівень кваліфікації персоналу. В структурі фонду оплати праці відсутні премії. Лише в 2-х з обстежених підприємств застосовують преміювання, але розмір премії прив'язують до рівня прибутку. В сучасних умовах це є недоречним і може спричинити негативні наслідки. Зокрема, це може мотивувати при розробці облікової політики та веденні обліку штучне, суб'єктивне завищення фінансових результатів працівниками облікових служб.

У відповідності із структурою робочих планів рахунків, особливостями виробничо-господарської діяльності, складом та змістом облікових робіт, формується **структура облікової служби**, а саме: відокремлюються відділи, сектори, обліково-контрольні групи.

Для великих підприємств з централізованою системою обліку є доцільним використовувати відділи обліку виробничих запасів, невиробничих активів, праці та заробітної плати, виробничої діяльності, фінансових розрахунків та реалізації, звітності. В невеликих підприємствах таке структурування має відмінність і можливим є варіант поділу за територіальними виробничими підрозділами або сегментами діяльності.

Окрім розміру підприємства суттєвий вплив на структуру бухгалтерського апарату спричиняє прийнятий **порядок розподілу**

облікових робіт між окремими ділянками господарської діяльності. У зв'язку з цим в сучасних умовах застосовуються дві системи організації обліку: централізовану та децентралізовану.

Централізація обліку передбачає зосередження синтетичного і аналітичного обліку, складання балансу і звітності в головній бухгалтерії, тоді як в підрозділах підприємства (цехах, бригадах, відділеннях), здійснюється первинний облік. При централізації бухгалтерського обліку узагальнення облікових даних здійснюється в головній бухгалтерії, що дозволяє раціонально організувати працю робітників бухгалтерії, використовувати сучасні засоби автоматизації обліку. Централізація обліку застосовується як в малих, середніх, так і у великих підприємствах.

Децентралізація обліку полягає в тому, що в окремих структурних підрозділах підприємства не тільки оформлюються первинні документи, а й ведеться синтетичний та аналітичний облік, складаються бухгалтерські баланси та звітність. Підрозділи надають баланси в головну бухгалтерію, де вони і зводяться в цілому по підприємству. Робітники головної бухгалтерії здійснюють контроль за роботою бухгалтерій підрозділів господарства. Основний недолік децентралізації обліку полягає у розрізненості роботи апарату, в проблемності застосування єдиної облікової політики. Впровадження автоматизації облікових процесів призводить до подорожчання облікової інформації, що не завжди ефективно. Проте, за певними умовами децентралізація обліку є необхідною.

Децентралізації обліку притаманні переваги, які полягають в тому, що бухгалтерський облік, як функція управління, реалізується безпосередньо в місцях здійснення операцій. Наближення працівників обліку до об'єкту управління оптимізує інформаційну, аналітичну і контрольну функції бухгалтерського обліку. З'являється можливість проведення аналізу і оцінки стану системи управління ефективністю виробництва, формування маржинального доходу та прибутку в кожному підрозділі організації.

Необхідність децентралізації обліку, таким чином, зумовлена в бухгалтерському обліку і у системі управління застосуванням концептуальних положень теорії «максимальної корисності», а також моделі використання управління виробничим підрозділом «затрати – випуск – результат». Децентралізований облік – це не самоціль, його застосування є доцільним в силу територіальної або оперативно-управлінської відособленості підрозділів та служб організації, тобто децентралізації управління.

У сучасних умовах на практиці зустрічається **часткова децентралізація** бухгалтерського обліку. Вона полягає в тому, що в підрозділах підприємства паралельно з документами і зведеними виробничими звітами ведеться аналітичний облік, проводиться зведення та групування облікових даних, яке обмежується складанням виробничих звітів. Часткова децентралізація обліку є доцільною для застосування в підприємствах, де підрозділи працюють на підставі господарського (комерційного) розрахунку і використовують сучасні форми організації виробництва, праці та її оплати.

Таким чином, для узагальнення і оперативної роботи бухгалтерської служби в умовах складного взаємозв'язку зі всіма сторонами і аспектами функціонування підприємства важливе значення має внутрішня регламентація діяльності облікової служби, а саме Положення про бухгалтерію. В ньому визначається роль і місце бухгалтерської служби в організаційній структурі апарату управління, її підлеглість, основні завдання і функції бухгалтерії, її права, обов'язки і відповідальність, внутрішня організаційна структура, показники оцінки роботи і форми стимулювання.

Графік документообороту є складовою внутрішніх регламентів з організації обліку на підприємстві, розробляється працівниками бухгалтерського відділу та додається до наказу про облікову політику. Розробка даного документу вимагає глибоких знань технологічних особливостей та чіткої постановки облікових задач інформаційного

забезпечення управління. Є необхідним створювати творчі групи, до яких доцільно включати представників технологічних служб, економічного відділу та бухгалтерії.

Узагальнення результатів дослідження організації функціонування обліково-економічних служб суб'єктів господарювання дозволяє зробити такі висновки:

- необґрунтованими є ототожнення понять «організація бухгалтерського обліку» і «організація роботи облікового персоналу»;

- важливим моментом в організації роботи бухгалтерського персоналу є забезпечення його взаємодії з персоналом інших управлінських та виробничих підрозділів, тому суттєво підвищується роль загальної регламентації діяльності бухгалтерського персоналу;

- є необхідним посилити науково-методичне обґрунтування саме організаційних аспектів облікової політики підприємства;

- доцільною є розробка в якості додатків до Наказу про облікову політику Положення про бухгалтерську службу та графіку документообороту;

- Положення про бухгалтерську службу – це внутрішній документ, що регламентує діяльність облікового апарату, який визначає статус облікової служби її місце, як самостійного підрозділу в системі управління і її внутрішню організацію.

Питання для самоконтролю

1. В чому полягає взаємозв'язок понять організації обліку та облікової політики?

2. Яким є підґрунтя організаційних аспектів формування облікової політики?

3. Характеристика внутрішніх регламентів з організації обліку та облікової політики.

4. Методичні та організаційні аспекти формування документообороту підприємства.

5. Якими є вимоги до формування внутрішніх регламентів з організації обліку та облікової політики?

6. В чому полягає мотивація розробки облікової політики підприємств?

7. В чому полягають організаційні аспекти контролю за дотриманням прийнятої облікової політики?

8. В чому полягають особливості формування організаційних аспектів облікової політики у сільському господарстві?

9. В чому полягають особливості формування організаційних аспектів облікової політики бюджетних установ?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Принципові положення та методичні підходи управління документооборотом при формуванні облікової політики.

2. Критичний аналіз організаційних аспектів облікової політики базового підприємства.

3. Особливості формування регламентів з організації обліку в умовах застосування автоматизованих інформаційних систем.

Тести для самоперевірки

1. Розробка регламенту з облікової політики та організації обліку здійснюється сертифікованим бухгалтером:

- а) обов'язково;
- б) необов'язково;
- в) обов'язково лише щодо головних бухгалтерів фінансових установ;
- г) обов'язково для бухгалтерів бюджетних установ;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

2. На формування організаційних аспектів внутрішніх регламентів з облікової політики впливають:

- а) вид економічної діяльності;
- б) розмір підприємства;
- в) організаційно-правова форма;
- г) а, б, в;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

3. Які нормативні документи є необхідним використовувати при формуванні облікової політики підприємства за організаційним аспектом:

- а) Господарський кодекс, облікові стандарти;
- б) Цивільний кодекс, облікові стандарти, ПКУ;
- в) П(С)БО, НП(С)БО, Господарський кодекс;
- г) П(С)БО, НП(С)БО, метод реноме;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

4. При обґрунтуванні організаційних елементів облікової політики є необхідним враховувати:

- а) умови облікової праці;
- б) наявність комп'ютерної техніки, що використовується обліковими працівниками;
- в) наявність програмного забезпечення, що використовується обліковими працівниками;
- г) наявність комп'ютерної техніки та програмного забезпечення та особливості інформаційної системи, що використовується обліковими працівниками;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

5. Положення про бухгалтерську службу розробляється:

- а) на нормативному рівні;
- б) власником підприємства;
- в) органами місцевого самоврядування;
- г) як Додаток до Наказу про облікову політику;

д) правильної відповіді не запропоновано.

6. При розробці структури бухгалтерського апарату в межах формування організаційних аспектів регламенту з облікової політики необхідно враховувати вплив:

а) прийнятого порядку розподілу облікових робіт між окремими ділянками господарської діяльності;

б) вимог податкового законодавства;

в) структури управління;

г) розміру підприємства;

д) прийнятого порядку розподілу облікових робіт між окремими ділянками господарської діяльності та розміру підприємства.

7. При формуванні організаційних аспектів облікової політики структура облікової служби визначається у відповідності із:

а) структурою робочого плану рахунків, особливостями виробничо-господарської діяльності, складом та змістом облікових робіт;

б) вимогами податкового законодавства;

в) структурою управління;

г) розміром підприємства;

д) правильної відповіді не запропоновано.

8. Додаток до наказу про облікову політику «Положення про бухгалтерську службу» - це:

а) внутрішній документ, що регламентує діяльність облікового апарату;

б) внутрішній документ, що регламентує варіанти оцінки матеріальних активів;

в) внутрішній документ, що регламентує структуру управління підприємством;

г) внутрішній документ, що регламентує порядок формування оборотів до оподаткування;

д) правильної відповіді не запропоновано.

9. Положення про бухгалтерію встановлює:

- а) прийняті підприємством варіанти оцінки активів та зобов'язань;
- б) графік документообороту;
- в) порядок формування показників фінансової звітності;
- г) регламентацію діяльності облікової служби;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

10. Структура облікової служби – це:

- а) відокремлення відділів, секторів, обліково-контрольних групи;
- б) встановлення топологічних облікових об'єктів;
- в) визначення послідовності облікових процедур;
- г) розробка посадових інструкцій облікового персоналу;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
відповідь	б	г	в	а, г	г	д	а	д	г	а

Основна література

[3, 4, 8, 9, 12, 14, 15, 17, 21-31, 34, 36, 37, 39-42]

Додаткова література

1. Барановська Т.В. Облікова політика підприємств в Україні: теорія і практика: Автореф. дис. канд. екон. наук: 08.06.04 / Т.В. Барановська: Національний аграрний університет. – К., 2005. – 21 с. – укр.

2. Васильєва В.Г. Організація роботи облікового апарату на підприємстві [Електронний ресурс] / В. Г. Васильєва, Н. М. Татаренко // Економічний простір. – 2014. – № 89. – С. 142-149. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecpros_2014_89_15

3. Івахненко С.В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку та аудиту [Текст]: / навч. посібник / С. В. Івахненко; – К.: Знання-Прес, 2003. – 349 с. – ISBN 966-776768-X.

4. Кужельний М.В. Організація обліку [Текст]: підручник М. В. Кужельний, С. О. Левицька; – К.: Центр учбової літератури, 2010. – 352 с. ISBN 978-611-01-0087-8.

5. Кундря-Висоцька О.П. Організація обліку: Навч. посібник / О. П. Кундря-Висоцька. – К., 2007. – 223 с

6. Лень В.С. Організація бухгалтерського обліку [Текст]: навчальний посібник рекомендовано МОН України / В. С. Лень; – К.: ЦУЛ, 2006. – 696 с.

7. Пилипенко А. А. Організація обліку і контролю: [Текст]: підручник / А. А. Пилипенко В. І. Отенко; – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2005. – 424 с. Укр. мова – ISBN 966-392-034-3.

8. Сопко В.В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу [Текст]: / В. В. Сопко, В. П. Завгородній; – К.: КНЕУ, 2000. – 260с.

2.2. Облікова політика як складова системи управління процесами господарської діяльності

2.2.1. Теоретико-методологічні підходи до формування облікової політики як елементу системи управління

Процесний підхід як важлива передумова формування облікової політики з управлінською спрямованістю. Спрямованість облікової політики підприємства обумовлюється його стратегічними цілями у ключових сферах діяльності. Передумовою розробки ефективної облікової політики є обґрунтованість підходів до її формування та безпосередній зв'язок з функціями управління.

Існує три основних підходи до формування управлінської системи підприємства: ресурсний, процесний та організаційний, які можливо

трахувати і як підходи до формування облікової політики. При цьому, процесний підхід має суттєві переваги.

Більшість управлінських проблем виникають на підприємствах у зв'язку з господарськими процесами, які призводять до використання ресурсів, одержання доходів, формування фінансових результатів. Вони різноманітні за своїм економічним змістом, і це потребує виділення в їх складі однорідних сукупностей, стосовно яких існують принципово різні цілі та засоби їх досягнення, а відтак і проблеми, що мають бути вирішені в межах облікової політики. Аргументи на користь процесного підходу до формування облікової політики такі:

- обліковий запис по дебету одного рахунку та по кредиту іншого є динамічним в усіх без виключення випадках, тобто, він відображає сам процес в динаміці: зміни в засобах та джерелах – це в чистому вигляді процес, динаміка, а залишки на рахунках характеризують названі об'єкти в статистиці;

- не можна управляти саме ресурсами, які не підлягають управлінню через нездатність сприйняти управлінські команди;

- управляти можна лише людьми, а через них – процесами.

Саме тому ***класифікація господарських процесів в рамках різних сфер діяльності підприємства як певних сукупностей має бути першим кроком на шляху розробки облікової політики.***

В навчальній літературі з основ бухгалтерського обліку класифікація господарських процесів, по суті, зведена до виділення трьох їх видів: постачання, виробництва, збуту. Але такий поділ дає лише загальне уявлення про господарські процеси підприємств, достатнє для вивчення цього курсу. У реальному господарському житті перелік процесів економічної діяльності навіть невеликого підприємства значно ширше, а самі процеси – набагато складніші. Саме в рамках економічних процесів відбуваються окремі господарські операції, які призводять до зміни форм та вартості засобів, зміни видів та обсягів джерел, виникнення нових джерел і т.п. Отже, в такій

класифікації не розкрито різноманіття економічної діяльності та господарських операцій, що повинні бути охоплені при формуванні облікової політики.

Більш детально, ніж в навчальній літературі з обліку, класифікації господарських процесів досліджувались в дисертаціях, статтях та монографіях різних авторів. Дослідження таких класифікацій, призначених для різних цілей, показало, що важко чітко відокремити ресурси від економічних процесів. Наприклад, в розвиток підходу авторів до розгляду системи економічних об'єктів як процесу кругообігу промислового капіталу, було розроблено дворівневу класифікацію об'єктів управління. В ній ресурси позначені як об'єкти першого порядку, а їх деталізація в об'єктах другого порядку є саме класифікацією процесів відповідних стадій кругообігу капіталу, які змінюють його форму.

Характерним є підхід, при якому в єдину класифікаційну сукупність зведено ресурси, процеси, витрати та результати. Цей підхід не враховує важливі для розробки облікової політики характеристики окремих об'єктів, включених в таку, так би мовити, універсальну класифікацію.

Також існує підхід, який застосовує поєднання класифікаційних ознак: він об'єднує групування процесів за двома критеріями: за видами (технічна підготовка, матеріальне забезпечення і т. ін.) і за стадіями життєвого циклу. Такий підхід є недоцільним при формуванні облікової політики.

Для цілей бухгалтерського обліку, крім вищезазначеного поділу господарських процесів в обліковій літературі на три види, застосовується поділ доходів, витрат та фінансових результатів за видами діяльності. Підприємство здійснює діяльність, яка, в свою чергу, складається з господарських процесів та операцій. Поняття «вид діяльності» з метою організації та ведення бухгалтерського обліку регламентовано Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Згідно даного положення виділяють наступні види діяльності підприємства – звичайну, операційну, основну, фінансову, інвестиційну.

Звичайна діяльність – будь-яка основна діяльність підприємства, а також операції, що її забезпечують або виникають внаслідок її проведення.

Операційна діяльність – основна діяльність підприємства, а також інші види діяльності, які не є інвестиційною чи фінансовою діяльністю.

Основна діяльність – операції, пов'язані з виробництвом або реалізацією продукції (товарів, робіт, послуг), що є головною метою створення підприємства і забезпечують основну частку його доходу.

Інвестиційна діяльність – придбання та реалізація тих необоротних активів, а також тих фінансових інвестицій, які не є складовою частиною еквівалентів грошових коштів.

Фінансова діяльність – діяльність, яка призводить до змін розміру і складу власного та позикового капіталів підприємства.

Такий погляд на поділ діяльності, а відтак і процесів, які її складають, закріплено в П(С)БО та Плані рахунків. Така класифікація є доречною для ведення поточного фінансового обліку та складання звітності, але не є достатньо деталізованою для цілей розробки облікової політики як елемента управління.

Складові системи управління як об'єкти облікової політики. Об'єктивним та звичним є поділ підприємства як цілісної системи на дві підсистеми, одна з котрих безпосередньо здійснює господарські процеси відповідно до тактичних та стратегічних цілей даного підприємства, а друга призначена для управління цими процесами. Такий загальноприйнятий в управлінні підхід обумовлює необхідність розкрити склад управлінської підсистеми. Для цілей побудови управлінської облікової політики розглянемо управлінську підсистему як самостійну складну систему, що, в свою чергу, має власні підсистеми й елементи.

Це необхідно тому, що проблемні питання облікової політики виникають не в абстрактній системі. Вони в будь-якому разі пов'язані з конкретними сторонами функціонування системи управління, з її складовими частинами – функціями, структурою тощо. Природно, необхідно знати й

враховувати склад системи, цілі та завдання, що постають перед окремими її підсистемами, їх властивості й можливості, інші змістовні характеристики, суттєві для побудови облікової політики управлінського спрямування.

Складовими системи управління є:

- **закони управління**, тобто найбільш суттєві взаємозв'язки між елементами системи управління, котрі забезпечують її цілісність і дієвість;
- **функції і методи управління**, які включають конкретні форми і прийоми цілеспрямованого впливу органів управління на інтереси й умови діяльності учасників процесів праці;
- **інформація** як сукупність даних про соціальні, економічні, виробничі та інші процеси;
- **інструментарій і важелі** такого впливу як плани, управлінські рішення, державні замовлення, норми і нормативи, форми стимулювання і т. ін;
- **організаційна структура**, тобто внутрішня побудова системи управління, що відображає особливості суспільного розподілу праці та її кооперації, специфіку виконання конкретних функцій і методів управлінської діяльності;
- **технічні засоби** збирання, обробки і зберігання інформації, що суттєво підвищують продуктивність управлінської праці та змінюють її характер;
- **кадри управління** – керівники, фахівці, допоміжний персонал.

Для цілей формування облікової політики має методичне значення врахування типу організаційних структур (лінійна, лінійно-функціональна, програмно-цільова) та їх якісні характеристики (характер спеціалізації, призначення, форма організації, характер впливу на об'єкт, стабільність функціонування).

Якісні характеристики впливають на рівень цілеспрямованості функціонування системи управління, тому що, наприклад, структури з об'єктною спеціалізацією, що зосереджують усі функції управління тим або

іншим об'єктом і впливають на нього комплексно, в цьому сенсі мають перевагу перед структурами із функціональною спеціалізацією. Отже, *є необхідним вивчення можливих варіантів організаційної структури управління та вибору доцільного варіанту, що безпосередньо пов'язано з обліковою політикою.*

Таким чином, облікова політика є невід'ємною частиною цілісної системи управління, що потребує усвідомлення змісту окремо взятих функцій управління та їх взаємодії. Це дасть змогу вирішити в подальшому конкретні питання формування облікової політики з чіткою управлінською спрямованістю.

Стратегічні цілі підприємства та формування його облікової політики. Підприємство – це система, котра функціонує відповідно до цілей життєдіяльності. В літературі початку нового століття з'явилося поняття місії, що, на думку його прихильників, в широкому її розумінні розглядається як констатація філософії та призначення, сенс існування підприємства. Філософія визначає цінності, переконання і принципи, за якими передбачено здійснювати діяльність. Якщо місія задає загальні орієнтири, напрямки функціонування підприємства, то конкретні кінцеві положення, до яких вона прагне, фіксуються у вигляді цілей діяльності.

Тільки на перший погляд можна уявити, що для орієнтації системи на ефективне функціонування в складному і динамічному ринковому середовищі достатньо сформулювати цілі, пов'язані з досягненням необхідних обсягів продажу, виробництва продукції, рівня витрат, прибутку, тощо, а потім перевести їх у площину кількісних планових завдань і довести їх до окремих частин системи.

У дійсності все значно складніше. Підхід до постановки цілей взагалі, а в випадку побудови управлінської облікової політики зокрема, має починатись з розкриття логіки побудови «дерева цілей». На наступному етапі виробляються конкретні формулювання стосовно окремих сфер діяльності та підсистем цілісної системи управління.

Два моменти підкреслимо в цьому зв'язку:

- перевагу необхідно віддавати стратегічним цілям, оскільки облікова політика – це довгострокова програма, яка, природно, має виходити зі стратегічних цілей управління підприємством;

- наголос має бути зроблено не стільки на самі цілі та їх формування, хоча основні стратегічні цілі будуть визначені, скільки на підхід до їх вироблення, що може використовуватися в різних конкретних випадках.

Для цілей формування облікової політики доцільним є поділ цілісного об'єкта управління на сфери інвестиційної діяльності, поточного фінансового, матеріального, енергетичного, конструкторсько-технологічного забезпечення, виробництва основної продукції, збуту і т. ін. Саме в цих конкретних сферах знаходяться інтереси облікової політики, що виходять із цілей відповідних сфер.

Класифікація господарських процесів з врахуванням змісту сфер діяльності, яка може бути використана для цілей формування облікової політики підприємства, представлена на рис. 2.1.

Звичайно, постановці змістовних цілей щодо конкретних сфер діяльності повинно передувати визначення сильних і слабких сторін підприємства, загроз, які пов'язані з можливістю появи нових конкурентів, сповільненням зростання ринку, несприятливими проявами політики уряду, внутрішніми причинами – прямими та завуальованими зловживаннями, недосконалістю економічного механізму, аморфністю системи управління, некомпетентністю персоналу тощо.

Цілі підприємства в кожній із зазначених сфер діяльності повинні відповідати певним вимогам: бути досяжними, гнучкими, конкретними, сумісними, прийнятними, вимірними.

Природно, середовище визначає необхідність коригування тих або інших процесів, рішень, навіть, підходів, і виникає вона в ході реалізації стратегічних настанов, але ніяк не означає, що підприємство постійно знаходиться в стані стратегічного напруження, поточна щодення циклічна

діяльність займає основне місце в обсягах діяльності всіх підсистем управління підприємством і зв'язується зі стратегічним курсом лише періодично.

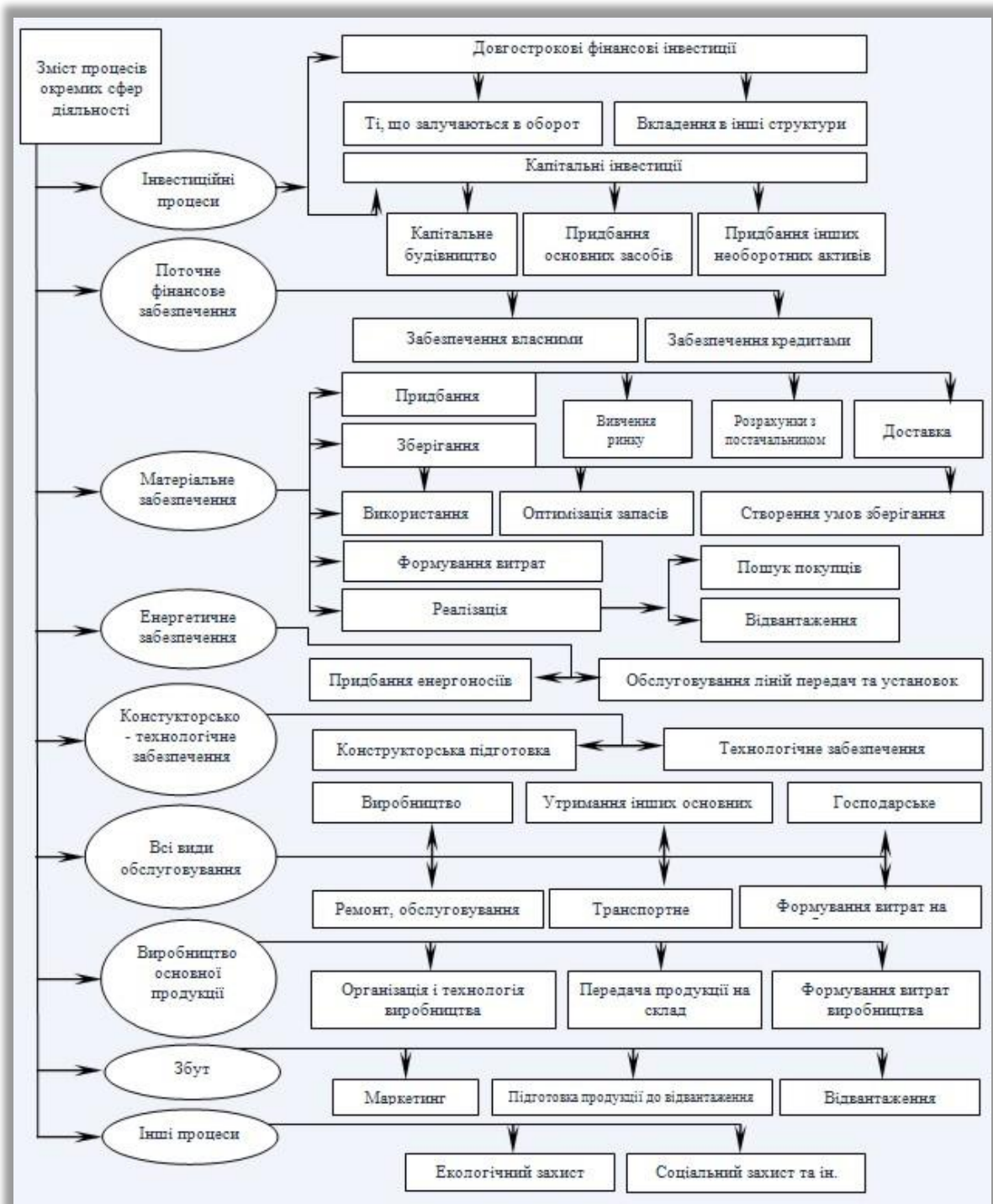


Рисунок 2.1. – Класифікація господарських процесів за змістом сфер діяльності для цілей формування облікової політики

Ці міркування в повній мірі стосуються й облікової політики. Тактичні зміни в ній можуть відбуватися, щось треба буде підправити, відкоригувати, уточнити, але стратегічна ціль системи управління стабільна, вона полягає в створенні умов для досягнення цілей структурами, що складають об'єкт управління, *тому ключові положення облікової політики не можуть втрачати своєї актуальності протягом довготривалого періоду. Інакше – це не політика, а рутинні процедури, що виконуються в режимах поточного й оперативного управління. Таким чином, при формуванні облікової політики особливе значення набувають стратегічні цілі підприємства.*

Особливу значущість має поділ цілей за строками досягнення або ступенем їх важливості для підприємства – стратегічні, тактичні і оперативні. Стратегічні цілі орієнтовані на вирішення перспективних, масштабних проблем, що якісно змінюють життя та обличчя підприємства, наприклад, досягнення першості в своїй сфері діяльності, вихід на міжнародні ринки тощо. Тактичні, поточні цілі є проміжними по відношенню до стратегічних, вони відображають окремі етапи їх досягнення. Поточна ціль підприємства, наприклад, в умовах кризових економічних явищ, зводиться до виживання та забезпечення напрацювань для збереження сталого положення на внутрішньому ринку.

Формулювання цілей облікової політики як елементу системи управління. Облікова політика має формуватися виходячи з довгострокових, стратегічних цілей. Більш того, вона повинна мати власну мету, проте її визначення та формулювання повинно чітко узгоджуватись з цілями складових об'єкта і системи управління. Алгоритм визначення і формулювання цілей облікової політики наведено рис. 2.2.

На нашу думку, найбільш слабе місце концепції облікової політики, у теперішньому своєму вигляді і значенні в тім, що вона практично не пов'язана із системою управління. Складається враження, що інтереси системи управління в ній просто проігноровано.

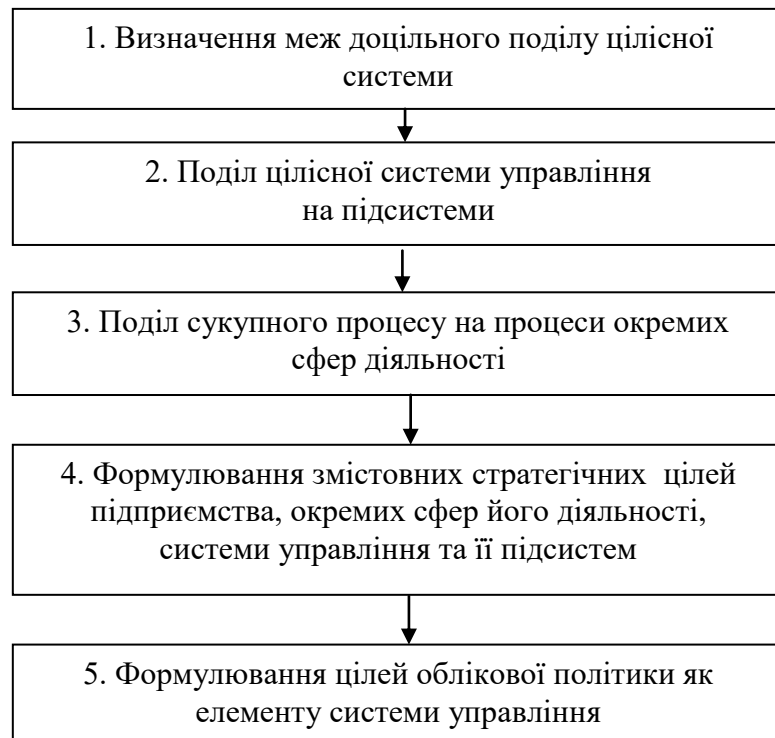


Рисунок 2.2 – Послідовність процесу постановки цілей облікової політики в системі управління підприємством

Ігнорування в обліковій політиці інтересів системи управління тим більш парадоксально в умовах, коли постійно наголошується на необхідності виділення в системі бухгалтерського обліку окремого його виду – управлінського, орієнтованого не на складання фінансової звітності в інтересах зовнішніх споживачів інформації, а виключно на потреби внутрішнього управління.

Мета облікової політики чітко «вписується» в ієрархію цілей. В алгоритмі, що розкриває послідовність процесу цілепокладання (рис. 2.2), її ціль безпосередньо пов'язана з цілями сфер діяльності та системи управління.

Таким чином, цілком природно, що *ціль формування облікової політики підпорядкована цілям системи управління і полягає в тому, щоб: визначити «больові точки» в системі управління підприємством; узагальнити пов'язані з ними проблемні питання, успішне вирішення яких передбачає обрання доцільних варіантів; сприяти досягненню цілей всіма підсистемами цілісної економічної системи – підприємства.*

2.2.2. Принципи, що визначають управлінську орієнтацію облікової політики

Я.В. Соколов розглядає принцип як основне, вихідне положення будь-якої теорії, вчення чи науки, базове положення (початок або основа), котре визначає всі наступні твердження, що випливають з нього. Намагаючись визначитися стосовно принципів, які мають бути покладено в основу формування облікової політики, доцільно звернутися до принципів створення і функціонування системи управління, адже облікова політика підпорядковується інтересам системи управління.

У науковій літературі практично немає ніяких напрацювань стосовно принципів формування облікової політики, а окремі погляди розкривають вимоги, котрі перед нею ставляться. **До облікової політики пред'являються вимоги:**

- **законності:** обрані або розроблені методичні прийоми, способи та процедури організації та ведення обліку суб'єкта господарювання не повинні суперечити чинному законодавству;

- **адекватності:** облікова політика підприємства повинна відповідати особливостям умов та специфіки його діяльності;

- **ефективності:** витрати на впровадження або розробку певного елементу облікової політики підприємства не повинні перевищувати ефекту від їх впровадження;

- **єдності:** облікова політика суб'єкта господарювання повинна бути єдиною незалежно від кількості підрозділів, філій або підприємств. Це забезпечить можливості порівнювати та аналізувати її в межах корпорацій, холдингів, асоціацій;

- **гласності:** облікова політика повинна доводитись до відома внутрішніх та зовнішніх користувачів інформації для отримання ними уявлення про використані способи формування даних.

Дотримання вимог законності та адекватності забезпечить достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності; відсутність викривлень, пов'язаних з порушенням чинного законодавства; відповідність інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, конкретним умовам діяльності підприємства.

Дотримання вимог ефективності та адекватності визначає раціональність облікової політики підприємства. Єдність облікової політики підприємства для всіх його структурних підрозділів є основною умовою здійснення аналізу.

Неважко помітити, що ці вимоги взагалі не відповідають інтересам системи управління, вони з ними просто не пов'язані. В них йдеться про достовірність даних бухгалтерського обліку та фінансової звітності, запобігання викривленням інформації виключно внаслідок порушення чинного законодавства тощо.

Якщо розглядати облікову політику як сукупність довготривалих заходів переважно стратегічного значення, що мають на меті суттєвий розвиток системи управління та забезпечення динамічного функціонування всіх її частин, у тому числі, обліку відповідно до чинного законодавства та змін, які відбуваються у зовнішньому середовищі, то програма такої облікової політики є обов'язковою складовою частиною загальної програми реструктуризації, що може проводитися не тільки в «хворих» підприємствах, особливо тих, які знаходяться в стані банкрутства, але і у звичайних, стабільних умовах їх господарювання виходячи із превентивних намірів економічної безпеки.

Таким чином, **розробці конкретної програми формування облікової політики повинно передувати вироблення принципів, що мають визначити спрямованість політики, стратегічне бачення проблем і шляхів їх розв'язання.**

Базовим принципом формування облікової політики є актуальність. Вироблення облікової політики передбачає визначення кола проблемних,

переважно стратегічних, питань, які в більшій або меншій мірі пов'язані між собою змістовно, організаційно, інформаційно. Перебудова організаційної структури управління обов'язково призведе до змін у функціях, в існуючих між ними інформаційних зв'язках, а обрання альтернативного методу в системі обліку веде за собою зміни в плануванні. Так, наприклад, радикальні зміни відбудуються, практично в усіх ланках системи управління, якщо буде прийнято рішення впроваджувати концепцію управлінського обліку. Взаємозалежність питань, які складають облікову політику, набагато зростає, коли до програми буде включено декілька проблем і, таким чином, вона охопить систему в цілому.

Отже, формуючи програму облікової політики, необхідно оцінювати кожне введене в неї питання не лише з позицій методики бухгалтерського обліку, а й з точки зору тих змін і наслідків, які відбудуться в інших ланках цілісної системи управління.

Вищевикладене, однак, не означає, що до програми облікової політики не можуть включатися локальні питання тактичного значення, що актуальні за спрямованістю, змістом, іншими характеристиками. Мова йде про переваги, але не виключність стратегічного підходу, про необхідність розгляду локальних питань у системному контексті. Із цього випливає **другий принцип формування облікової політики – принцип системності.**

Політика загалом і політика облікова зокрема тому і є політикою, що розв'язання її складників передбачає використання різних шляхів досягнення успіху, різних, і не обов'язково взаємовиключаючих варіантів і їх комбінацій. Із загального правила можуть бути окремі виключення, коли питання є актуальним, але для його вирішення є лише один шлях. Проте, виключення тільки підтверджує правило, тому **третьім принципом формування облікової політики має бути принцип варіантності.**

Облікова політика охоплює стратегічні, життєво важливі для підприємства питання, тому і виробляється вона на довготривалий термін. Звичайно, окремі уточнення, зміни акцентів і пріоритетів можуть бути, в

деяких випадках вони навіть неминучі, проте генеральна лінія поведінки може змінюватися лише за виключних обставин. Отже, ***стабільність – четвертий принцип формування облікової політики.***

Нарешті, до складу програми формування облікової політики вводяться такі проблемні питання, від розв'язання котрих очікується певний результат, як правило, організаційний, хоча деякі рішення можуть дати й економічний ефект. Так, наприклад, доречною є одна зі складових концепції комплексного управління якістю, де ключовими формулами процесу підвищення якості є, зокрема, «відмінно з першого разу», «ніяких зауважень», «профілактика», «порівняння з конкуренцією» (бенчмаркінг), «синергія в колективній праці», «самоконтроль».

Якими характеристиками не оцінювалася б результативність впровадження заходів – кількісними чи якісними – ***п'ятим принципом введення їх у програму облікової політики є ефективність.***

Сформульовані п'ять принципів має бути покладено в основу рішень при розробці облікової політики управлінського спрямування.

Питання для самоконтролю

1. Які три основних підходи до формування управлінської системи та управлінської облікової політики підприємства є поширеними в економічній літературі?

2. В чому полягають переваги процесного підходу до формування управлінської облікової політики?

3. Який нормативний документ регламентує види діяльності підприємства для цілей ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності?

4. Які види діяльності підприємства виокремлено згідно до чинних нормативних документів з бухгалтерського обліку?

5. Які окремі складові становлять загальну систему управління підприємством?

6. Яким чином пов'язані тип організаційної структури підприємства та управлінська облікова політика підприємства?
7. Чому облікову політику доцільно розглядати як невід'ємну частину цілісної системи управління підприємством?
8. Які стратегічні цілі системи управління підприємством реалізуються через його облікову політику?
9. На які складові доцільно поділяти підприємство як цілісний об'єкт управління для цілей формування облікової політики?
10. Який зв'язок між цілями системи управління і цілями облікової політики підприємства?
11. Як поділяються цілі системи управління підприємством і його облікової політики в залежності від строків їх досягнення?
12. Який алгоритм постановки цілей облікової політики підприємства в окремих сферах діяльності підприємства?
13. Які вимоги до облікової політики сформульовано в науковій літературі?
14. Яким чином вимоги до облікової політики, пов'язані з інтересами загальної системи управління підприємством?
15. В чому полягає сутність принципу актуальності облікової політики?
16. В чому полягає сутність принципу системності облікової політики?
17. В чому полягає сутність принципу варіантності облікової політики?
18. В чому полягає сутність принципу стабільності облікової політики?
19. В чому полягає сутність принципу ефективності облікової політики?
20. Які підходи доцільно використовувати для оцінки ефективності облікової політики підприємства?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Як співвідносяться система обліку і система управління підприємством? Система обліку підприємства і його облікова політика? Виходячи з характеру їх співвідношення сформулюйте взаємозв'язок облікової політики і системи управління підприємством.

2. Порівняйте підходи в науковій літературі до складу функцій управління підприємством. На чому ґрунтуються різні погляди на облік як функцію управління?

3. Яким чином тип і якісні характеристики організаційної структури управління підприємством впливають на облікову політику підприємства?

4. Що в економічній літературі розуміють під поняттям «місія підприємства»? Яким чином місія діяльності підприємства пов'язана з цілями діяльності підприємства? Як місія і цілі підприємства пов'язані з обліковою політикою підприємства?

5. Який зв'язок між видами діяльності підприємства (основна, операційна, звичайна, фінансова, інвестиційна) та сферами діяльності підприємства?

6. Проаналізуйте переваги і недоліки підходу, за якого для цілей формування облікової політики підприємство розглядається як сукупність сфер діяльності.

7. Як ви розумієте поняття поточних і стратегічних цілей облікової політики?

8. Якими критеріями – кількісними чи якісними – доцільно оцінити ефективність формування і виконання облікової політики? Наведіть приклади.

9. Хто має бути ініціатором і учасником розроблення облікової політики, яка спрямована на ефективне функціонування та розвиток системи управління підприємством? Відповідь обґрунтуйте.

10. Призначення облікової політики в різних аспектах: управлінському, соціальному, економічному, біхевіористичному, психологічному, інформаційному та юридичному.

11. Суб'єкти формування облікової політики для цілей управління: конфлікт інтересів.

12. Склад елементів управлінської облікової політики підприємства в контексті багатоваріантності балансів.

13. Варіантність структури розпорядчого документу з управлінської облікової політики підприємства: огляд фахової та наукової літератури.

14. Взаємозв'язок та можливості інтеграції управлінської облікової політики з іншими видами «політик» підприємства – маркетингової, дивідендної, амортизаційної, фінансової, інвестиційної, цінової, податкової тощо.

15. Облік як складова функцій управління та основа інформаційного забезпечення для здійснення інших функцій управління – планування, контролю, аналізу, регулювання, стимулювання.

Тести для самоперевірки

1. Основними підходами до формування управлінської системи підприємства, прийнятими в науковій літературі, є:

- а) процесний та ресурсний;
- б) процесний, ресурсний та організаційний;
- в) зовнішній та внутрішній;
- г) ресурсний та організаційний;
- д) процесний та організаційний.

2. З метою бухгалтерського обліку Н(П)СБО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначає такі види діяльності підприємства:

- а) звичайна та надзвичайна;
- б) звичайна, інвестиційна та фінансова;
- в) операційна та інша;

- г) звичайна, операційна, основна, фінансова, інвестиційна;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

3. Діяльність підприємства з капітального будівництва належить до такої сфери його діяльності:

- а) інвестиційної;
- б) збутової;
- в) виробництва основної продукції;
- г) матеріального забезпечення;
- д) поточного фінансового забезпечення.

4. Оберіть вірну послідовність процесу постановки цілей в системі управління підприємством, розставивши наступні елементи у вірній послідовності: 1. Визначення меж доцільного поділу цілісної системи; 2. Поділ сукупного процесу на процеси окремих сфер діяльності; 3. Поділ цілісної системи управління на підсистеми; 4. Формулювання цілей облікової політики як елементу системи управління; 5. Формулювання стратегічних цілей підприємства, сфер його діяльності, системи управління та її підсистем.

- а) 1, 2, 3, 4, 5;
- б) 2, 1, 4, 3, 5;
- в) 1, 5, 3, 4, 2;
- г) 1, 3, 2, 5, 4;
- д) 2, 4, 1, 5, 3.

5. Діяльність підприємства з залучення короткострокових банківських кредитів належить до такої сфери його діяльності:

- а) інвестиційної;
- б) збутової;
- в) виробництва основної продукції;
- г) матеріального забезпечення;
- д) поточного фінансового забезпечення.

6. Мета формування облікової політики як складової системи управління полягає в тому, щоб:

а) сприяти досягненню цілей всіма підсистемами цілісної економічної системи – підприємства;

б) визначати «больові точки» в системі управління підприємством;

в) узагальнювати проблемні питання управління підприємством, успішне вирішення яких передбачає обрання доцільних варіантів;

г) правильна відповідь – варіанти а, б та в разом;

д) правильної відповіді не запропоновано.

7. Який елемент пропонується покласти в основу розробки облікової політики як складової системи управління?

а) класифікацію господарських засобів підприємства та їхніх джерел;

б) класифікацію ресурсів підприємства;

в) класифікацію господарських процесів в рамках різних сфер діяльності підприємства;

г) класифікацію організаційних структур управління підприємством;

д) правильної відповіді не запропоновано.

8. Що в економічній літературі розуміють під поняттям «місія підприємства»?

а) філософія та призначення, сенс існування підприємства, визначає цінності, переконання і принципи, за якими передбачено здійснювати діяльність;

б) конкретні кінцеві положення, до яких прагне підприємство;

в) кількісні планові завдання для окремих частин системи управління підприємством;

г) конкретні завдання для структур підприємства, що виконуються в режимах поточного й оперативного управління;

д) правильної відповіді не запропоновано.

9. Одна з вимог, які висувають до облікової політики, полягає в тому, що витрати на впровадження або розробку певного елементу облікової політики підприємства не повинні перевищувати ефекту від їх впровадження. Дану вимогу називають:

- а) адекватність;
- б) ефективність;
- в) єдність;
- г) законність;
- д) гласність.

10. Одним із принципів облікової політики як складової системи управління є включення до неї кола проблемних, переважно стратегічних, питань, які в більшій або меншій мірі пов'язані між собою змістовно, організаційно, інформаційно. Цей принцип має назву:

- а) актуальність;
- б) системність;
- в) варіантність;
- г) стабільність;
- д) ефективність.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
відповідь	б	г	а	г	д	г	в	а	б	а

Основна література

[7, 11, 13, 30, 32, 33, 37, 40, 41]

Додаткова література

1. Бочуля Т.В. Інноваційний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством / Т. В. Бочуля. – Х.: ВД «ІНЖЕК», 2015. – 404 с.

2. Бухгалтерський облік: актуальні проблеми та рішення [Текст] : монографія / за редакцією д-ра екон. наук, проф. С. С. Герасименка, д-ра екон. наук, проф. А. О. Єпіфанова ; [С. С. Герасименко, А. О. Єпіфанов, М. Д. Корінько та ін.]. – Суми: ДВНЗ «УАБС НБУ», 2010. – 162 с.

3. Гудзинський О.Д., Кірейцев Г.Г., Пахомова Т.М., Савчук В.К. Обліково-аналітичний механізм менеджменту підприємств (теоретико-

методологічний аспект): монографія / О.Д. Гудзинський, Г.Г. Кірейцев, Т.М. Пахомова, В.К. Савчук; за заг. ред. Гудзинського О.Д. – К.: ІПК ДСЗУ, 2009. – 226с.

4. Євдокимов В.В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку: монографія / В.В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.

5. Иванова Ж.А. Учетная политика для целей управленческого учета/ Ж.А. Иванова// Евразийский международный научно-практический журнал «Проблемы современной экономики». – 2010 р. – № 4 (36).

6. Житний П.Є. Облікова політика в умовах розвитку фінансово-промислових систем: методологія та організація: монографія. – Луганськ: СНУ ім. В. Даля, 2007. – 352 с.

7. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції: монографія / М. В. Корягін. – Львів: ЛКА, 2012. – 389 с.

8. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: навч. посіб. / С.А. Кузнецова. – Мелітополь: Видавничий будинок ММД, 2008. – 230с.

9. Сучасні проблеми обліку: монографія / За ред. локт. екон. наук, проф. М.С. Пушкаря – Тернопіль: ТНЕУ, 2010. – 268 с.

10. Хорнгрен Ч.Т., ФостерДж. Бухгалтерськийучет: управленческий аспект. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 411 с.

11. Шайкан А. В. Формування інструментарію бухгалтерського обліку у стратегічному управлінні промисловим підприємством: монографія / А.В. Шайкан, Є.В. Афанасьєв; ДВНЗ "Київський національний економічний університетт ім. В. Гетьмана". – Кривий Ріг: Чернявський Д.О., 2011. – 156 с.

РОЗДІЛ 3

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА ОКРЕМИМИ ОБ'ЄКТАМИ ОБЛІКУ

3.1. Методичні підходи до обґрунтування облікової політики з обліку витрат та формування собівартості

3.1.1. Об'єкти обліку витрат

Однією з найважливіших ділянок обліку на підприємствах є облік витрат на виробництво та виходу готової продукції. При обґрунтуванні елементів облікової політики є необхідним прийняття зважених рішень щодо об'єктів і методів обліку витрат виробництва, взаємозв'язку обліку та процедури калькулювання, формування фінансової та управлінської інформації. Побудова обліку витрат виробництва зумовлена організаційно-економічними особливостями господарювання, вимогами стандартів та інформаційними запитами управління.

При розробці облікової політики в частині витрат одним з найважливіших питань є групування витрат – поділ витрат на витрати, що формують вартість запасів, тобто відносяться на собівартість, і витрати періоду. Необхідність такого групування зумовлена принципом відповідності і неможливістю ідентифікувати витрати на збут, адміністративні та інші операційні витрати з продукцією, що вироблена або роботами та послугами, що виконані. Проте, на сучасному етапі суттєво змінюються умови фінансово-господарської діяльності, підприємства мають галузеві та організаційні особливості, що зумовлює неоднозначність зв'язків між виробництвом та реалізацією конкретних видів продукції та вищезазначеними витратами. Якщо розглядати формування собівартості з метою контролю витрат, то в системі внутрішньовиробничого обліку виробнича собівартість – це витрати, які ідентифікуються з конкретним

продуктом праці або сегментом діяльності. В залежності від мети оцінки продукту до його вартості можуть входити різні складові, що і зумовлює виникнення та існування різних методів обліку витрат.

Так, для цілей формування внутрішньої звітності та ціноутворення є необхідність визначати середню собівартість, яка представляє собою:

- а) змінні витрати на одиницю;
- б) змінні та постійні витрати на одиницю.

Методика і загальноприйнята практика організації обліку виробничих витрат та порядок визначення фактичної собівартості продукції базуються на групуванні витрат з виготовлення продукції за видами виробів, місцями виникнення витрат, за об'єктами обліку та об'єктами калькулювання собівартості у розрізі аналітичних статей витрат, що передбачає взаємозв'язок обліку витрат і калькулювання собівартості продукції та їх взаємозумовленість. Проте, зв'язок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції по-різному впливають на процедуру обліку виробничих витрат.

Тому дуже важливим є обґрунтований вибір об'єктів обліку витрат і калькулювання продукції, а також оптимізація їх зв'язку.

Дискусія щодо об'єктів обліку витрат і взаємозв'язку обліку та калькулювання розпочалася ще в 60-ті роки та досі триває, що позначається на процедурі формування облікової політики за цим напрямом. Дискусійними також є питання відповідності об'єктів обліку витрат об'єктам калькулювання собівартості, часового інтервалу та частоти визначення фактичної собівартості калькуляційного об'єкту.

Суть об'єкту обліку витрат по-різному трактується в працях науковців. Більшість визначень тяжіють до штучного поєднання понять «об'єкт обліку витрат» і «об'єкт калькулювання». Основою цих визначень є розуміння під об'єктом обліку групування витрат, що за поглядом Палія В.Ф. є заміною поняття «об'єкт» поняттям «метод».

Палій В.Ф. визначає об'єкт обліку витрат на виробництво як витрати виробництва, що реально виникають і згруповані за різними ознаками для формування показників собівартості. Пушкар М.С. погоджується з поглядами Палія В.Ф., та під об'єктом обліку витрат розуміє групування витрат на виробництво за різними ознаками з метою визначення собівартості [1, 2].

Дуже цікавими є наукові погляди Сопка В.В., який, виходячи із змістовної характеристики процесу виробництва, відокремлює як об'єкти бухгалтерського обліку процесу виробництва:

- уречевлену працю, предмети праці, засоби праці;
- процес перетворення факторів виробництва в новий продукт;
- створені продукти праці.

Таким чином, за Сопком В.В. чітке відокремлення об'єктів обліку виробництва дає можливість на підставі бухгалтерського спостереження відповісти на такі питання: що витрачено, яким чином і на що витрачено. Такі підходи не суперечать визначенню Палія В.Ф. Ми вважаємо їх науково обґрунтованими.

У відповідності з прийнятою методологією обліку витрат в Україні самостійним об'єктом обліку є сукупна собівартість товарної продукції.

Таким чином, *конкретний перелік об'єктів обліку виробничих витрат підприємства залежить від державної регламентації обліку витрат, галузевих та організаційних особливостей підприємств та є зумовленим внутрішніми потребами управління в аналітичній інформації.*

У відповідності з вимогами положення (стандарту) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» обов'язковими обліковими об'єктами стосовно виробничих витрат є елементи витрат, а саме: прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати, загальновиробничі витрати та сукупна собівартість товарної продукції. Питання деталізації об'єктів, щодо самого виробничого процесу і новостворених продуктів праці,

знаходиться в сфері внутрішньовиробничого обліку і має бути вирішено обліковою політикою.

Таким чином, *об'єкти обліку і об'єкти групування витрат існують автономно і вирізняються за економічним змістом*. Об'єктами обліку витрат є витрати виробництва, а саме сировина, матеріали, заробітна плата та інше, а об'єктами групування витрат є саме ті позиції, за якими організовується узагальнення витрат в аналітичному обліку з метою формування собівартості окремих видів продукції. В цьому зв'язку дуже важливим є співвідношення між поняттями калькулювання і облік витрат, формування собівартості та калькулювання, собівартість та облік витрат. В обліковій політиці підприємства це питання має бути вирішено.

3.1.2. Взаємозв'язок обліку витрат та процедури калькулювання

В економічній літературі та обліковій практиці радянського періоду використовувались положення щодо доцільності максимальної тотожності об'єктів обліку витрат на виробництво та об'єктів калькулювання. Так, Сопко В.В. розглядає облік витрат на виробництво та калькулювання собівартості як єдиний процес, відокремлюючи два його етапи, а саме:

1. Облік, тобто накопичення даних про витрати на виробництво в системі бухгалтерського обліку по відповідних об'єктах;
2. Обчислення собівартості калькуляційного об'єкту.

Він доводить, що облік витрат – це спосіб відображення елементів витрат в їх сукупності в системі рахунків за центрами і місцями відповідальності, а калькулювання собівартості – спосіб визначення величини витрат, що припадають на калькуляційну одиницю та відображені в системі рахунків, і в зв'язку з цим зазначає, що питання про об'єкти і методи обліку витрат на виробництво і об'єкти та методи обрахування собівартості вирішується з урахуванням галузевого і організаційного аспекту, тобто базуються на врахуванні конкретних умов. Сопко В.В. виходить з того, що

об'єкти і методи обліку витрат виробництва не тотожні методам обчислення собівартості [3].

Пушкар М.С. визначає існування принципових відмінностей між об'єктами калькулювання та об'єктами обліку витрат, і зазначає, що незважаючи на це, в теорії та практиці вони часто ототожнюються. Автор підкреслює наявність зворотного зв'язку між моделями обліку витрат на виробництво та моделями калькулювання [2].

З цього приводу ми вважаємо справедливим неможливість відокремлення в якості об'єкта калькулювання всієї товарної продукції, але методологічно обґрунтованим відокремлення такого об'єкту обліку витрат як сукупна собівартість товарної продукції. Чумаченко М.Г. зазначає як загальну тенденцію обліку витрат – поступовий перехід від контролю собівартості виробів до контролю витрат по процесах та операціях [4]. При цьому контроль витрат по процесах та операціях організовується не за допомогою узагальнення фактичних витрат на кожну операцію, а через укрупнення облікових об'єктів та оперативне виявлення відхилень від норм.

Чумаченко М.Г., а також ряд інших авторів, вважають, що об'єкти обліку витрат та об'єкти калькулювання не співпадають і на цьому базується висновок про відокремлення класифікації методів калькулювання собівартості від методів обліку витрат.

Найбільш гострим проблемним питанням останніх років щодо методології обліку витрат є питання доцільності бухгалтерської калькуляції, і більшість учасників дискусії апелюють до тези Соколова Я.В.: «Конкуренція робить калькулювання майже беззмістовним, оскільки ціна в цьому випадку складається під впливом попиту і пропозиції, а сама по собі фактична собівартість на продажну ціну не впливає (впливає планова або нормативна собівартість)» [5].

З нашого погляду аргументи опонентів Соколова Я.В. не є безперечними, що пов'язано з нерозумінням такого поняття як об'єкт калькулювання. Ця дискусія є дуже важливою і не завершеною. Вона є

практичним продовженням попередніх наукових дебатів щодо калькуляції як економічної категорії, об'єктів, методів обліку витрат, методів калькулювання та їх зв'язку.

Таким чином, **при розробці облікової політики має бути прийняте рішення щодо об'єктів, методів обліку витрат, методів калькулювання та їх взаємозв'язку.**

Положення бухгалтерського обліку 16 «Витрати» регламентує вимоги формування собівартості в цілому по підприємству, метою такого калькулювання саме і є формування фінансових результатів за єдиними методологічними принципами незалежно від галузевих особливостей, а також єдина методологія оцінки запасів [6].

В якості об'єкту калькулювання може бути виокремлено вид продукції, окремий виріб, вид робіт, послугу або групу однорідних виробів, що в цілому зводиться до об'єктів, які мають споживчу вартість і є результатом виробництва. Альтернативним є підхід, що розроблено і з успіхом використовується багатьма закордонними компаніями – метод калькулювання витрат ABC. Суть його – це калькулювання за видами діяльності, яке базується на твердженні, що джерелом виникнення витрат є не продукція, а діяльність, і що певні продукти при своєму виготовленні потребують конкретні види діяльності. Ці підходи зумовлені зростанням долі непрямих витрат. Палій В.Ф. в процесі дослідження взаємозв'язку обліку та калькулювання визначає, що їх співвідношення проходить еволюцію і є різним на різних фазах становлення методології виробничого обліку. На першій фазі розвитку методології аналітичний облік витрат практично відповідає калькулюванню, що проілюстровано на рис. 3.1.



Рисунок 3.1 – Модель взаємозв'язку обліку витрат і калькулювання на першій фазі

Але на другій фазі облік виходить за межі калькулювання саме тому, що він забезпечує групування витрат за місцями їх виникнення, центрами відповідальності, обліковими об'єктами і інші групування [5], при цьому межі облікової системи ширші (рис. 3.2).

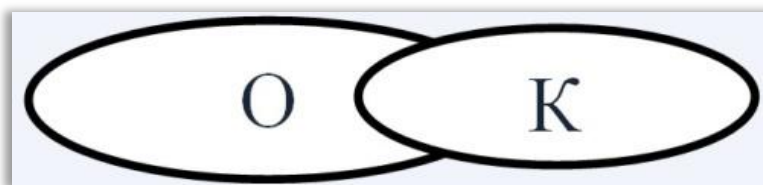


Рисунок 3.2 – Модель взаємозв'язку обліку витрат і калькулювання на другий фазі

На сучасному етапі в залежності від прийнятої облікової моделі та елементів облікової політики щодо обліку витрат, об'єкти витрат та калькулювання можуть існувати паралельно в різних площинах, а саме: калькулювання може проводитись лише на підставі нормативів, а оцінка готової продукції може не базуватись на бухгалтерських калькуляціях. При цьому процес обліку витрат і калькулювання паралельні (рис. 3.3).

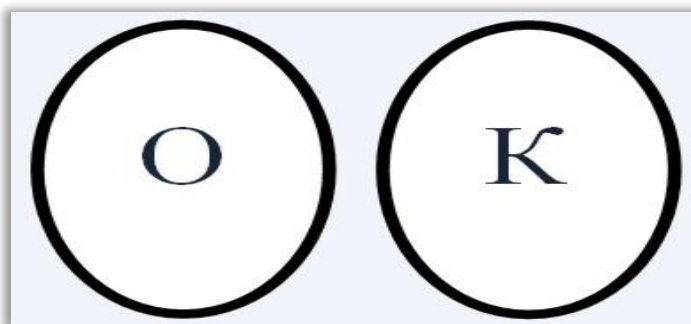


Рисунок 3.3 – Модель взаємозв'язку обліку витрат і калькулювання на сучасному етапі

Таким чином, *відокремлення об'єктів обліку витрат та калькуляції цілком знаходиться в компетенції підприємства і в залежності від облікової політики конкретного підприємства можливою є їх повна відповідність, паралельне існування, або розширення калькуляційними об'єктами об'єктів обліку витрат.* При цьому сукупна товарна продукція

обов'язково є об'єктом обліку, але не об'єктом калькулювання. Взагалі, можлива ситуація коли бухгалтерська калькуляція на підприємстві, як і її об'єкти відсутні.

3.1.3. Методи обліку витрат

В наукових працях провідних вчених представлені варіанти класифікації методів обліку витрат [7-9, 5]. Метод – це шлях дослідження, що може характеризуватись як сукупність прийомів та операцій практичного або теоретичного пізнання дійсності, що підпорядковано рішенням конкретного завдання. Таким чином, метод підпорядкований меті і є лише засобом її досягнення. Маргуліс А.Ш. дає наступне визначення методу обліку витрат, не відокремлюючи його від методу калькулювання. Метод обліку витрат – це єдиний процес дослідження витрат підприємств конкретного типу на виробництво та реалізацію продукції з позицій вимірювання, аналізу, контролю та визначення собівартості виробів та робіт [10].

Басманов І.А. розуміє під методом обліку витрат – метод пізнання витрат і зазначає, що його завдання – це відображення процесу формування витрат в конкретних умовах виробництва. Автор підкреслює, що в обліковій практиці метод обліку витрат ототожнюється з об'єктами їх обліку, які є засобом розмежування витрат за їх призначенням і місцем виникнення. Кузьмінський А.М. метод обліку виробничих витрат визначає як пізнання витрат за окремими виробами, групами виробів, переділами, замовленнями, роботами і т. і. [8, 11].

Донедавна більшість фахівців поєднували методи обліку і калькулювання. До недоліків існуючих класифікацій більшість авторів відносили їх побудову за двома різними ознаками: спосіб контролю за витратами на виробництво (поточний контроль або контроль по закінченню місяця чи звітності); спосіб групування витрат за об'єктами обліку, а також відсутність єдиного критерію класифікації. Так, в одних класифікаціях в

основу покладено принципи обліку витрат на виробництво, а в інших – калькулювання собівартості на одиницю продукції. В сучасний період відбувається докорінна трансформація як технологічних, так і організаційних умов виробництва, що базується на зміні форм власності.

В основу класифікації методів обліку витрат потрібно покладати саме способи накопичення інформації про витрати, а не об'єкти у розрізі яких ця інформація накопичується, що зумовлено сутністю методу, як шляху дослідження. В обліковій практиці країн з розвинутою ринковою економікою відомі дві основні системи виробничого обліку. Обидві базуються на принципах подвійного запису, і їх існування виходить з того, що рахунки витрат повинні надавати більш детальну інформацію внутрішнім службам управління, ніж цього вимагають потреби складання фінансових звітів.

В залежності від побудови системи рахунків, що застосовуються для обліку витрат, розрізняють наступні методи обліку витрат: інтегрований і неінтегрований.

Неінтегрований метод обліку передбачає використання системи рахунків, в якій рахунки витрат відокремлені від фінансових рахунків. При цьому система записів може бути організована двома способами:

1. Окремі записи в бухгалтерських книгах без контрольного рахунка які проводяться незалежно від первинних документів але постійно звіряються з фінансовими рахунками;
2. Бухгалтером виробництва ведеться окрема книга рахунків собівартості, що об'єднана з іншими фінансовими рахунками за допомогою контрольного рахунка.

В неінтегрованій системі може виникнути різниця між прибутком у фінансовому обліку і прибутком у виробничому обліку, що зумовлено розбіжностями в оцінці товарно-матеріальних запасів та незавершеного виробництва, розбіжностями в методах нарахування амортизації, а також різними методичними підходами щодо відображення надзвичайних втрат матеріалів або часу в фінансовій та виробничій бухгалтерії.

Інтегрований метод полягає в застосуванні сукупності бухгалтерських засобів які використовують загальне введення даних для всіх облікових задач: як для обліку фінансових результатів, так і для обліку витрат. Об'єднання рахунків витрат і фінансових рахунків дозволяє уникнути зайвих трудових витрат та дублювання бухгалтерських записів. За використання такого методу бухгалтерська служба може бути організована з відокремленням виробничого та фінансового відділів. На відділ виробничого обліку в такому разі покладається аналіз незавершеного виробництва і накладних витрат. Важливим питанням організації праці облікового персоналу є ведення контрольних рахунків витрат і контрольних фінансових рахунків.

В залежності від способу накопичення інформації: з відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них, або без такого розмежування, виділяють нормативний і безнормативний методи обліку. В багатьох літературних джерелах, офіційних і інструктивних матеріалах **нормативний метод** визначається лише як метод обліку витрат та калькулювання собівартості, і його реалізація пов'язується із сферою праці облікового персоналу. Саме такі підходи в певній мірі зумовили і формальний характер впровадження цього методу, тому що його реалізація охоплює не тільки і не стільки облікові процедури, але й планування, організацію виробництва, а також оперативне управління процесом формування собівартості на базі оперативної облікової інформації про відхилення від норм. В умовах структуризації облікової системи є доцільним створення на підприємствах єдиної обліково-економічної служби або відділу виробничого обліку.

Впровадження нормативного обліку пов'язано з налагодженням нормативним господарством. Контроль відповідності витрат нормам може здійснюватися не лише із застосуванням нормативного методу обліку, але за таким варіантом він буде менш дієвим.

За умови застосування нормативного методу, облікова політика підприємства повинна передбачати вирішення питання щодо обліку відхилень, а саме:

- організація поточного обліку відхилень від діючих норм витрат;
- спосіб накопичення відхилень за центрами витрат та місцем відповідальності;
- методика розрахунку долі відхилень, що припадають на калькуляційну одиницю.

Більш поширеними є такі методи обліку відхилень від норм: документування, партійного розкрою, інвентарний метод, метод техніко-економічних розрахунків або індексний чи коефіцієнтний.

Впровадження нормативного методу обліку зумовлено характером виробництва і не завжди є доцільним. Нормативний метод обліку витрат в нашій країні відрізняється від методу стандарт-кост, який широко використовується в закордонній обліковій практиці, це пов'язано, по-перше, з наявністю суттєвих відхилень від норм на вітчизняних підприємствах в порівнянні з дуже незначними відхиленнями закордоном, а по-друге – з методом оцінки готової продукції. Так, при використанні нормативного методу, відхилення від норм розподіляються при визначенні фактичної собівартості, а при застосуванні методу стандарт-кост сума відхилень, за найбільш поширеним варіантом, спрямовується на витрати періоду та продукція оцінюється саме за стандартною оцінкою.

Виходячи з двоїстого характеру виробництва як об'єкту обліку, новостворений продукт праці також є об'єктом обліку витрат, і методи його оцінки впливають на методику обліку витрат.

В залежності від повноти віднесення витрат розрізняють такі методи обліку витрат як: стандарт-кост; директ-кост; повне поглинання.

При застосуванні методу обліку витрат *директ-кост*, що базується на оцінці продукції за прямими витратами, непрямі витрати не розподіляються

на об'єкти обліку витрат, а обліковуються як витрати періоду і відносяться на рахунки фінансових результатів, в тому періоді, в якому вони були здійснені.

В сучасній практиці існують декілька модифікацій цього методу, а саме: класичний, що передбачає віднесення до складу запасоємних витрат тільки зміні прямі витрати; метод оцінки за змінними витратами, до складу яких входять прямі витрати і змінні непрямі; метод оцінки в залежності від використання виробничих потужностей, за яким до запасоємних витрат відносять всі змінні, а також частку постійних витрат, яка визначена у відповідності з коефіцієнтом використання виробничої потужності.

У вітчизняній та закордонній літературі надається порівняльна характеристика щодо переваг або недоліків цих методів. В системі фінансового обліку, відповідно до вимог МСБО, для потреб складання фінансової звітності рекомендується використовувати метод повного розподілу витрат. Але для потреб внутрішньогосподарського обліку вибір методу обліку витрат знаходиться в компетенції самого підприємства і є важливим елементом облікової політики в частині обліку витрат.

3.1.4. Підходи до формування облікової політики стосовно розподілу загальновиробничих витрат

Згідно з П(С)БО 16 «Витрати» в Україні для цілей фінансового обліку обов'язковим є використання модифікованого методу обліку витрат директ-кост, у відповідності з яким до виробничої собівартості відносяться загальновиробничі витрати в залежності від використання виробничих потужностей.

До складу загальновиробничих витрат включають:

- витрати на управління виробництвом;
- амортизація основних засобів загальновиробничого призначення;
- амортизація нематеріальних активів загальновиробничого призначення;

- витрати на утримання, експлуатацію та ремонт, страхування, операційну оренду основних засобів, інших необоротних активів загальновиробничого призначення;
- витрати на вдосконалення технології й організації виробництва;
- витрати на опалення, освітлення, водопостачання, водовідведення та інше утримання виробничих приміщень;
- витрати на обслуговування виробничого процесу;
- витрати на охорону праці, техніку безпеки і охорону навколишнього природного середовища;
- інші витрати.

Загальновиробничі витрати поділяються на постійні та змінні. До змінних загальновиробничих витрат належать витрати на обслуговування і управління виробництвом, що змінюються прямо пропорційно до зміни обсягу діяльності. Вони розподіляються на кожний об'єкт витрат з використанням бази розподілу (обсягу діяльності, заробітної плати, годин праці, прямих витрат, тощо) виходячи з фактичної потужності звітного періоду.

Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат, а також його методики є важливим елементом облікової політики підприємства. До складу постійних загальновиробничих витрат відносяться витрати на обслуговування і управління виробництвом, що залишаються незмінними при зміні обсягу діяльності. Постійні виробничі накладні витрати розподіляються на кожен об'єкт витрат з використанням бази розподілу при нормальній потужності. Нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включаються до складу собівартості реалізованої продукції (робіт, послуг) у період їх виникнення. Загальна сума розподілених та нерозподілених постійних загальновиробничих витрат не може перевищувати їх фактичну величину.

Згідно із П(С)БО 9 «Запаси» на дату складання фінансової звітності необхідно уточнити оцінку залишків готової продукції. При цьому запаси

відображаються в бухгалтерському обліку і звітності за найменшою з двох оцінок, а саме: первинною вартістю або чистою вартістю реалізації. Тому в умовах тих виробництв де фактична собівартість значно перевищує справедливую вартість, а також при виробництві продукції відносно якої існує державне обмеження цінових параметрів, більш доцільним є застосування методу стандарт-кост, тобто оцінки за чистою вартістю реалізації з оперативним віднесенням відхилень на результати періоду.

У відповідності з розумінням сутності методу як шляху досліджень, та двоїстістю характеру процесу виробництва, як єдиного процесу використання речовин та сил природи і виготовлення нового продукту праці, доцільно відокремлювати наступні методи обліку витрат: інтегрований, не інтегрований, нормативний, безнормативний, повне поглинання, стандарт-кост, директ-кост.

Методи обліку витрат виробництва, їх класифікація та взаємозв'язок узагальнено на рис. 3.4. У цій класифікації поділяються як методи витрат, так і методи оцінки готової продукції. Саме їх поєднання визначає метод обліку виробництва.



Рисунок 3.4 – Класифікація методів обліку виробництва

Так, можливим є застосування нормативного методу обліку витрат поряд з оцінкою готової продукції за методом директ-кост, або сполучення безнормативного накопичення фактичних витрат і використання стандартної оцінки готової продукції.

Щодо стандартної оцінки готової продукції доцільним є використання правила Ганта: «всі витрати понад норми повинні бути віднесені на винуватців, і ніколи не включаються до рахунків, що відображають витрати» [5]. Саме такий підхід дає можливість визначити стандарт-кост як метод обліку результатів витрат, на відміну від української практики, яка відображає погляди Нікольсона та Рорбаха стосовно того, що нормування собівартості потрібно здійснювати не в грошовому, а в натуральному вимірюванні, а сама собівартість повинна визначатись не за фактичними витратами, що мають ретроспективний характер, а за поточними цінами, тобто формування собівартості спрямовується на перспективу.

Згідно з поглядами К. Друрі визначаються два методи списання відхилень протягом звітного періоду: перший – запаси та залишки обліковуються за нормативними витратами, а відхилення відносяться на фінансовий результат періоду в якому вони виникли; другий – відхилення розподіляються між собівартістю реалізованої продукції та запасів, що дозволяє оцінити їх за фактичною собівартістю.

Перший метод базується на тому, що відхилення характеризують неефективність, яка не може бути покрита за рахунок ціни продажу. Тому відхилення розглядаються як витрати звітного періоду і не включаються до оцінки запасів сировини і залишків готової продукції і незавершеного виробництва. Другий метод є найбільш придатним, якщо відхилення є причиною зміни ринкових цін. Саме він сьогодні найпоширеніший в Україні, що не завжди є доцільним.

Нормативний метод обліку витрат передбачає основною метою встановлення відхилень визначення причини їх появи та конкретних винуватців, і на підставі цього прогнозування майбутніх витрат. Для

реалізації нормативного методу як методу контролю, облік витрат потрібно організувати не в розрізі кінцевих продуктів, а у відповідності з центрами відповідальності. Історія виникнення методу стандарт-кост з початку не пов'язувала цей метод з конкретними виконавцями, але розвиток цього методу приводить до його поєднання з обліком за центрами відповідальності [4].

Таким чином, існування різних методів обліку витрат зумовлено наявністю різних управлінських цілей, що має бути враховано при обґрунтуванні облікової політики в частині витрат та собівартості.

При обґрунтуванні облікової політики необхідно визначити **прийоми та способи розрахунку собівартості за калькуляційними одиницями, що також має варіативний характер**. Способи та прийоми визначають характеристику технічних процедур. Вибір технічних прийомів зумовлено галузевими та технологічними особливостями конкретного підприємства. В економічній літературі більшість способів калькулювання відносять до комплексних виробництв, де в результаті єдиного технологічного процесу отримують декілька видів основної продукції. Основні з них: метод виключення, метод розподілу та комбінований метод.

Згідно із П(С)БО 16 «Витрати» між окремими продуктами розподіляються не всі витрати, а тільки ті, які складають виробничу собівартість. В американських підручниках з управлінського обліку відокремлюють такі основні види калькуляції, як калькуляція витрат за конкретним призначенням і операційна. Це є базові методи калькуляції витрат. Ці базові методи поділяються на два типи:

1. Калькуляція за конкретним призначенням на практиці реалізується як позамова калькуляція, калькулювання витрат на виготовлення партії виробів та калькулювання витрат по контрактам;
2. Поопераційна калькуляція підрозділяється на попроцесну та калькуляцію витрат за обслуговуючими підрозділами.

Планування витрат на виробництво базується на попередньому визначенні собівартості одиниці продукції, але облік витрат на виробництво може бути організовано без калькулювання собівартості одиниці. Проте, для ефективності контролю витрат на виробництво недостатнім є лише накопичення сукупних виробничих витрат. Принциповим є те, що облік витрат це спосіб відображення елементів витрат в їх сукупності в системі рахунків за місцем відповідальності, а спосіб калькулювання – визначення витрат, відображених в системі рахунків, що припадають на калькуляційну одиницю.

Таким чином, сучасний період розвитку економіки нашої країни характеризується ринковими перетвореннями, що зумовило об'єктивність революційної зміни ідеології нормативної регламентації. В цьому зв'язку потребує розмежування функції та методи фінансового і внутрішньовиробничого обліку. З огляду на це економічний термін собівартість доцільно розглядати в різних аспектах, а саме:

- собівартість як об'єктивна економічна категорія: характеризує індивідуальні продуктивні витрати товаровиробника, що забезпечують просте відтворення;

- як об'єкт фінансового обліку, відповідно до функції розмежування витрат, собівартість – це витрати, які включають до оцінки запасів або витрати, що порівнюють з вартістю наданих послуг за цінами продажу у відповідності з обліковими стандартами для формування фінансових результатів;

- як об'єкт внутрішньовиробничого обліку, відповідно до функції контролю витрат, собівартість – це витрати, які ідентифікуються з конкретним продуктом праці і в залежності від мети оцінки можуть мати різний склад.

В залежності від прийнятої облікової моделі та елементів облікової політики щодо обліку витрат, об'єкти витрат та калькулювання можуть існувати паралельно в різних площинах, а саме калькулювання може

проводитись лише на підставі нормативів, а оцінка готової продукції може не базуватись на бухгалтерських калькуляціях.

Таким чином, *відокремлення об'єктів обліку витрат та калькуляції цілком знаходиться в компетенції підприємства і в залежності від облікової політики конкретного підприємства можливою є їх повна відповідність, паралельне існування або розширення калькуляційними об'єктами об'єктів обліку витрат*. Калькулювання – це спосіб оцінки господарських засобів та результат такої оцінки. Калькулювання залежить від мети і саме в залежності від поставленої мети використовуються різні види калькуляції.

В межах облікової політики має бути зафіксовано як об'єкти обліку витрат, так і методи. При визначенні методів обліку витрат значущими є такі критерії: спосіб накопичення інформації з відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них, або без такого розмежування; ведення обліку витрат для фінансового та внутрішньовиробничого обліку в єдиній системі рахунків або з відокремленням рахунків з обліку собівартості. Виходячи з двоїстого характеру виробництва як облікового об'єкту, новий продукт праці також є об'єктом обліку витрат і в залежності від методу його оцінки методи обліку витрат вирізняються. Вибір об'єктів та методів обліку витрат входить до компетенції підприємства і зумовлений організаційно-економічними особливостями витрат, що потребує їх поглибленого аналізу.

3.1.5 Соціальні витрати як економічна категорія та об'єкт облікової політики

Зміна економічного середовища у результаті науково-технічної революції середини 50-х років XX ст. та інформатизації суспільства висунули якісно нові вимоги до робочої сили, її освіти, кваліфікації, культурного рівня. У зв'язку з цим процес виробництва став вимагати відтворення все більш

складної робочої сили. Це унеможлиблює відтворення робочої сили сукупного працівника на належному рівні лише за рахунок реальної заробітної плати. У країнах, де бізнес характеризується як соціально відповідальний, значні витрати на забезпечення якісної робочої сили, адекватної сучасним умовам, несуть самі суб'єкти підприємницької діяльності. Нажаль, вітчизняні підприємства вкладають в розвиток робочої сили значно менше коштів, ніж в провідних країнах світу. Для забезпечення конкурентоспроможності на міжнародному ринку підприємства України об'єктивно вимушені нести такі витрати, які у фаховій літературі ідентифікують із соціальними. Є необхідним, відповідно, відпрацювати ефективне інформаційне забезпечення управління ними, що здійснюється в межах облікової політики.

Проблемним є неоднозначність трактування категорії «соціальні витрати» та її розуміння як об'єкту обліку. У фаховій літературі та на рівні законодавства відсутнє визначення категорії «соціальні витрати» і відповідно їх складу, класифікації та джерел фінансування, методики їх обліку та контролю. Так, соціальні витрати трактуються як у широкому, так і вузькому розумінні. Трактування соціальних витрат у широкому розумінні передбачає макроекономічний підхід. При цьому соціальні витрати визначаються як витрати всього суспільства (такі витрати є об'єктом лише макроекономічного обліку та не мають відношення до облікової політики). Інший підхід пов'язує соціальні витрати з робочою силою та людським фактором. Відповідно при цьому соціальні витрати розглядаються як інвестиції у розвиток людського капіталу, який є вартісною оцінкою робочої сили, інтелектуальних зусиль працівників. ***Відповідно, в межах облікової політики суб'єкта господарювання має бути прийняте рішення стосовно ідентифікації цих витрат та методики їх накопичення і списання.***

Традиційно до соціальних витрат відносять такі інвестиції у людський капітал: витрати на освіту, витрати на охорону здоров'я та витрати на мобільність. Витрати на мобільність робочої сили не стосуються

підприємства. За іншим підходом до складу соціальних відносять і екологічні витрати. Важливим, з огляду сучасного стану навколишнього середовища, є облік екологічних витрат, проте, на нашу думку, екологічні витрати є тотожними витратам природоохоронної діяльності. Натомість безперечним є включення до складу соціальних витрат на охорону праці.

При дослідженні соціальних витрат багато авторів дає їх детальний перелік, включаючи до їх складу велику кількість різних витрат. Вони окрім вищезазначених включають витрати на містобудування, комунальні податки, витрати, спрямовані на захист прав споживачів та ін. До певної міри такий підхід має об'єктивні підстави, оскільки ці витрати пов'язані з людським фактором, проте, з точки зору управління витратами суб'єкта господарювання, є недоцільним. **Таким чином, для підприємства є необхідним при формуванні облікової політики прийняти рішення щодо доцільності або недоцільності виокремлення об'єкту обліку «соціальні витрати».** Таке рішення приймається на підставі аналізу їх значущості та очікуваної динаміки зростання (прийняття рішення лише на підставі аналізу питомої ваги цих витрат, на нашу думку, є неприйнятним).

Суб'єкт господарювання в межах облікової політики також приймає рішення щодо встановлення складу соціальних витрат та виокремлення аналітичних статей їх обліку. Отже, визначення статей витрат та їх складу є важливим елементом облікової політики в частині соціальних витрат.

Основною передумовою раціональної організації обліку соціальних витрат є їх обґрунтована класифікація та визначення цільової спрямованості обліку таких витрат та завдань, що її реалізують.

Відповідно до законодавчих актів, які регламентують бухгалтерський облік, зокрема П(С)БО 16 «Витрати», основною є класифікація витрат підприємства, що визначає виробничу собівартість та витрати періоду (витрати операційної діяльності). Стандарт не визначає соціальні витрати як окрему категорію витрат підприємства та не наводить їхньої класифікації.

Так, стосовно соціальних витрат у п. 15.8 зазначено лише їх віднесення до загальновиробничих в частині витрат на охорону праці та техніку безпеки. За цією статтею П(С)БО 16 передбачено обліковувати і витрати на охорону навколишнього природного середовища.

Для підприємств, що в межах облікової політики приймуть рішення про доцільність накопичення соціальних витрат, можливим є варіант застосування транзитного рахунку або позасистемного нагромадження таких витрат з використанням аналітичного регістру.

Витрати підприємств на підвищення кваліфікації та навчання персоналу, на нашу думку, є необхідним обліковувати відповідно до їх типу, а саме витрати, пов'язані з обов'язковим підвищенням кваліфікації або проходженням перепідготовки працівників робітничих кваліфікацій, що обумовлені необхідністю отримання відповідних «дозвільних документів», та витрати, пов'язані з підвищенням кваліфікації або навчанням за рішенням менеджменту та засновників. Витрати першого типу відповідно до П(С)БО 16 обліковуються у складі загальновиробничих витрат, натомість витрати другого типу є іншими витратами операційної діяльності та мають знайти відображення за дебетом рахунка 94 «Інші витрати операційної діяльності».

Соціальні витрати, цільовою спрямованістю яких є поліпшення якості робочої сили та створення сприятливого психологічного мікроклімату, також відповідно з чинним законодавством мають бути відображені по рахунку 949 «Інші витрати операційної діяльності». Є доцільним при цьому виокремити субрахунок другого порядку 949.1 «Соціальні витрати» та субрахунки третього порядку 949.1.1 «Соціальні витрати на підвищення кваліфікації першого типу», 949.1.2 «Соціальні витрати на підвищення кваліфікації другого типу», 949.1.3 «Соціальні витрати на створення сприятливого психологічного клімату».

На нашу думку, з точки зору забезпечення потреб формування податкової звітності, є необхідним виокремити на аналітичних рахунках соціальні витрати, що відповідають поняттю «додаткове благо» та

ідентифікуються з фізичними особами. Так, наприклад, витрати підприємства на придбання абонементів до басейну або фітнес-центрів. При цьому є можливим накопичувати таку інформацію з використанням транзитних рахунків.

В межах облікової політики в частині соціальних витрат також є необхідним прийняти рішення щодо застосування або не застосування рахунків 8 класу.

У подальшому розвиток інформаційного забезпечення управління соціальними витратами, що спрямовані на підвищення якості робочої сили, пов'язується сучасними науковцями з формуванням інтелектуального капіталу та його обліком. У діючому правовому полі капіталізація соціальних витрат також є можливою (але проблематичною), що відповідає сучасній концепції вартісного маркетингу. Так, наприклад витрати, пов'язані із навчанням персоналу, забезпеченням доступу провідних фахівців до вивчення інноваційного досвіду, персональне навчання користувачів програмних продуктів за рішенням підприємства є можливим капіталізувати з відображенням у складі інших нематеріальних активів.

Таким чином, для можливості використання облікових даних для інформаційного забезпечення управління витратами є доцільним виокремлення соціальних витрат, що є можливим в межах облікової політики. При цьому необхідним є відпрацювання такого елементу облікової політики, як робочий План рахунків в частині соціальних витрат.

Питання для самоконтролю

1. Чим зумовлена побудова обліку витрат?
2. Чим зумовлена необхідність поділу витрат на витрати, що формують вартість запасів та витрати періоду?
3. Що викликає необхідність існування різних методів обліку витрат?
4. Як визначається середня собівартість?

5. Яке групування витрат є базою для діючої методики та загальноприйнятої практики організації обліку виробничих витрат?

6. Що зумовлює необхідність обґрунтованого вибору об'єктів обліку, витрат і калькулювання продукції?

7. Як трактується об'єкт обліку витрат в працях науковців?

8. Що впливає на визначення переліку об'єктів обліку виробничих витрат?

9. Чи тотожні поняття «об'єкт обліку витрат» і «об'єкт групування витрат»?

10. Як трактується метод обліку витрат в науковій літературі?

11. Які методи обліку витрат враховують повноту віднесення витрат до собівартості?

12. Які методи обліку витрат враховують спосіб накопичення інформації, а саме: з відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них?

13. Які загальновиробничі витрати підлягають розподілу?

14. Які показники використовуються в якості бази розподілу загальновиробничих витрат?

15. Які чинники виникнення категорії соціальні витрати?

16. Підходи до трактування категорії соціальні витрати.

17. Чим обумовлюється рішення суб'єкта господарювання щодо виокремлення соціальних витрат в межах облікової політики ?

18. Варіанти облікової політики накопичення соціальних витрат.

19. Елементи облікової політики в частині соціальних витрат.

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Особливості формування облікової політики в частині витрат та собівартості у рослинництві.

2. Особливості формування облікової політики в частині витрат та собівартості у тваринництві.
3. Особливості формування облікової політики в частині витрат та собівартості малих підприємств.
4. Взаємозв'язок обліку витрат та калькулювання собівартості продукції в контексті формування облікової політики.
5. Облікова політика як елемент управління витратами та собівартістю.
6. Цільова спрямованість облікової політики в частині соціальних витрат.
7. Інтелектуальний капітал та соціальні витрати.
8. Напрями розвитку облікової політики в частині соціальних витрат: рівень державного регулювання та рівень суб'єкта господарювання.

Тести для самоперевірки

1. Що з наведеного є завданнями обліку витрат які мають бути враховані при формуванні облікової політики?
 - а) реєстрація фактичних витрат на виробництво у необхідних розрізах;
 - б) контроль та аналіз відхилення фактичних витрат від планових;
 - в) визначення обсягу виробленої продукції (виконаних робіт, наданих послуг);
 - г) визначення та аналіз фактичної собівартості виготовленої продукції;
 - д) усе з переліченого в п. а, б, в, г.
2. За якою ознакою витрати поділяють на основні і накладні?
 - а) економічною структурою (складом);
 - б) економічною доцільністю;
 - в) відношенням до технологічного процесу;
 - г) відношенням до обсягу виробництва;
 - д) способом віднесення на собівартість продукції.
3. Які витрати відносяться до змінних?

а) загальна сума яких змінюється пропорційно обсягу діяльності;
б) загальна сума яких не змінюється при зміні обсягу діяльності;
в) рівень яких з розрахунку на одиницю продукції залежить від обсягу виробництва;

г) рівень яких змінюється під впливом управлінських рішень;
д) усе з переліченого в п. а, б, в, г.

4. Яким бухгалтерським записом списуються нерозподілені постійні загальновиробничі витрати?

а) Д-т 23 К-т 91;
б) Д-т 91 К-т 23;
в) Д-т 90 К-т 91;
г) Д-т 92 К-т 91;
д) Д-т 90 К-т 92.

5. На які види поділяють витрати в залежності від обсягу виробництва?

а) поточні і одноразові;
б) умовно-постійні і змінні;
в) прямі і непрямі;
г) продуктивні і непродуктивні;
д) основні і накладні.

6. Вибір бази розподілу загальновиробничих витрат при розробці облікової політики здійснюється:

а) економічною службою;
б) відповідно до галузевих нормативів;
в) відповідно до норм податкового законодавства;
г) відповідно до професійного досвіду роботи бухгалтера;
д) відсутня правильна відповідь.

7. Вибір методів обліку витрат при формуванні облікової політики здійснюється за напрямками:

а) з відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них;

б) відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них, або без такого розмежування;

в) відокремлений облік витрат для потреб складання фінансової звітності та для потреб внутрішнього управління;

г) єдина система рахунків фінансового та управлінського обліку або відокремлений облік витрат;

д) відокремленням поточних витрат за нормами і відхилень від них, або без такого розмежування та єдина система рахунків фінансового та управлінського обліку або відокремлений облік витрат.

8. Що з нижченаведеного є необхідним враховувати при формуванні облікової політики при встановленні об'єктів обліку витрат:

а) державна регламентація обліку витрат;

б) обсяги діяльності;

в) галузеві та організаційні особливості підприємства;

г) інформаційні запити внутрішньогосподарського менеджменту;

д) державна регламентація обліку витрат, галузеві та організаційні особливості підприємства, інформаційні запити внутрішньогосподарського менеджменту.

9. При розробці облікової політики в частині витрат є необхідним зазначити такі елементи:

а) об'єкти обліку витрат;

б) методи обліку витрат;

в) обсяги виробництва;

г) формат звітності;

д) об'єкти та методи обліку витрат.

10. Які методи обліку витрат у залежності від повноти їх віднесення можливі в обліковій політиці фінансового обліку витрат:

а) стандарт-кост;

б) директ-кост;

в) повне поглинання;

- г) модифікований директ-кост;
- д) усічена собівартість.

11. Що зумовлює низький рівень соціальних витрат у суб'єктів підприємницької діяльності:

- а) відсутність нормативної регламентації;
- б) потреби оптимізації податкового навантаження;
- в) незацікавленість власників у їх здійсненні;
- г) економічний рівень розвитку України;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

12. Виникнення поняття «соціальні витрати» пов'язано:

- а) з потребами складання фінансової звітності;
- б) з науково-технічною революцією середини 50-х років;
- в) з розвитком відносин власності;
- г) з розвитком ринкових відносин;
- д) всі варіанти.

13. Соціальні витрати на рівні суб'єкта господарювання – це:

- а) інвестиції у розвиток людського капіталу, який є вартісною оцінкою робочої сили, інтелектуальних зусиль працівників;
- б) витрати на поліпшення необоротних активів невиробничого призначення;
- в) витрати на природоохоронні заходи;
- г) всі вищенаведені;
- д) вірну відповідь не запропоновано.

14. Якими нормативними документами регламентується облік соціальних витрат:

- а) Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»;
- б) Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій № 291;

в) Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;

г) Податковий кодекс України;

д) всі варіанти.

15. Виокремлення соціальних витрат здійснюється:

а) відповідно до вимог П(С)БО 16;

б) відповідно до вимог ПКУ;

в) відповідно до потреб інформаційного забезпечення управління соціальними витратами в межах облікової політики;

г) вірної відповіді не запропоновано.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
ВІДПОВІДЬ	д	д	а	в	в	д	д	д	д	г, д	в	б	а	д	в

Основна література

[1-3, 5, 8, 11, 12, 14, 17, 21-23, 26-31, 33, 35, 40]

Додаткова література

1. Палий В.Ф. Основы калькулирования [Текст]: / підручник / В.Ф. Палий. – М.: «Финансы и статистика», 1987. – 208 с.

2. Пушкар М.С. Управлінський облік [Текст]: / навч. посібник / М.С. Пушкар. – Тернопіль: «Поліграфіст» ЛТД, 1995. – 218 с.

3. Сопко В.В. Бухгалтерський облік [Текст]: / навч. посібник / В.В. Сопко. – К.: «КНЕУ», 2000. – 578 с.

4. Чумаченко Н.Г. Методы учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции [Текст]: / підручник / Н.Г. Чумаченко. – М.: «Финансы», 1965. – 124 с.

5. Соколов Я.В. Очерки по истории бухгалтерского учета [Текст]: / Я.В. Соколов – М.: «Финансы и статистика», 1991. – 397 с.

6. Іванов Ю. Реформована собівартість (калькулювання в промисловості) [Текст]: / Ю. Іванов, Є. Котляров // Бухгалтерія. – 2000. – 41-51с.
7. Ефименко В.И. Вопросы совершенствования учета затрат и калькулирования себестоимости продукции в стекольной промышленности: Автореф. дис. канд. экон. наук.:/ В.И. Ефименко – К. 1973. – 28 с.
8. Басманов И.А. Калькулирование себестоимости промышленной продукции [Текст]: / И.А. Басманов – М.: «Высшая школа» 1973. – 294 с.
9. Безруких П.С. Учет и калькулирование себестоимости продукции [Текст]: / П.С. Безруких. – М.: «Финансы», 1974. – 319 с.
10. Маргулис А.Ш. Калькулирование себестоимости в промышленности [Текст]: / А.Ш. Маргулис. – М.: «Финансы», 1980. – 287 с.
11. Кузьмінський А.М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу [Текст]: / А.М. Кузьмінський/ – К.: «Вища школа», 1993 – 223 с.

3.2. Формування облікової політики основних засобів

Методологічні засади формування у бухгалтерському обліку і фінансовій звітності інформації про основні засоби визначено в П(С)БО 7 «Основні засоби». Але для формування облікової політики в частині основних засобів необхідно враховувати, що це не єдиний стандарт, дія якого поширюється на операції з основними засобами. Для основних засобів, які підприємство утримує для реалізації, методологічні засади формування облікової політики встановлює П(С)БО 27 «Необоротні активи, утримувані для продажу, та припинена діяльність», для формування у бухгалтерському обліку та звітності інформації про оренду необоротних активів необхідно керуватися положеннями П(С)БО 14 «Оренда», адже об'єктом орендних відносин можуть виступати тільки основні засоби. При формуванні облікової політики доцільно розмежувати на підприємстві об'єкти інвестиційної та операційної нерухомості, для оцінки та обліку яких необхідно враховувати

вимоги різних стандартів – П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та П(С)БО 7 «Основні засоби» відповідно. Для оцінки за справедливою вартістю основних засобів, якщо вони визнані придбаними ідентифікованими активами, слід виконувати вимоги П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств», а в разі зменшення корисності основних засобів або її відновлення необхідно оцінювати та відображати в обліку і звітності такі події згідно вимог П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів».

Отже, для формування облікової політики в частині основних засобів необхідно розмежувати об'єкти та операції, класифікувати активи в залежності від намірів їх використання на конкретному підприємстві, адже від цього залежать склад елементів облікової політики та перелік П(С)БО, які встановлюють методологічні засади формування таких елементів.

Норми П(С)БО 7 «Основні засоби» застосовуються підприємствами, організаціями та іншими юридичними особами всіх форм власності (крім бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства складають фінансову звітність за міжнародними стандартами фінансової звітності). Облікову політику основних засобів також регламентують «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів» затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 року (зі змінами та доповненнями у редакції від 30.12.2013 р.) та «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства», затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 635 від 27.06.2013 р. – ці документи, на відміну від П(С)БО 7, не є обов'язковими до виконання, мають рекомендаційний характер і покликані допомагати підприємству в обранні методичних підходів до формування елементів облікової політики в частині основних засобів.

У «Методичних рекомендаціях щодо облікової політики підприємства» № 635 від 27.06.2013 р. передбачені наступні елементи облікової політики основних засобів:

- методи амортизації основних засобів, інших необоротних матеріальних активів та об'єктів інвестиційної нерухомості, у разі якщо вони обліковуються за первісною вартістю;
- вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів;
- підходи до переоцінки основних засобів;
- підходи до періодичності зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку;
- критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості;
- дата первісного визнання необоротних активів та груп вибуття як утримуваних для продажу;
- періодичність та об'єкти проведення інвентаризації основних засобів;
- підходи до віднесення витрат, пов'язаних з поліпшенням об'єкта основних засобів, до первісної вартості або витрат звітного періоду. Цей перелік не є вичерпним, адже є невраховані елементи, які, тим не менш, мають знайти своє відображення в обліковій політиці згідно чинних П(С)БО.

Облікова політика підприємства в частині основних засобів складається з великої кількості неоднорідних і нерівнозначних елементів. Елементи облікової політики щодо основних засобів наведені в табл. 3.1.

Таблиця 3.1 – Елементи та етапи формування облікової політики основних засобів

Елементи облікової політики основних засобів	Зміст елементів облікової політики основних засобів
1. Визнання	1. Тестування об'єктів на відповідність: <ul style="list-style-type: none"> - визначенню основних засобів (п. 4 П(С)БО 7 «Основні засоби»); - ознакам активу (відповідно до п. 6 П(С)БО 7 «Основні засоби»);
2. Розмежування основних засобів та МНМА за вартісним критерієм	2. Підприємство в бухгалтерському обліку самостійно встановлює вартісні ознаки предметів, що входять до складу МНМА, керуючись власним досвідом, інтересами оптимізації обліку та оподаткування, враховуючи середній

	рівень вартості засобів праці на підприємстві і т. п. Більшість підприємств обирають вартісну межу, прийняту в податковому законодавстві з метою оптимізації обліку та скорочення обсягу облікової роботи.
3. Первісна оцінка	3. Слід розрізняти підхід до оцінки первісної вартості: <ul style="list-style-type: none"> - об'єктів, придбаних за грошові кошти та створених підприємством; - об'єктів, придбаних групою з загальною сумою зобов'язань по них; - безоплатно отриманих об'єктів; - об'єктів основних засобів, внесених до статутного капіталу; - об'єктів, переведених до основних засобів з оборотних; - об'єктів, отриманих в обмін на подібні і неподібні об'єкти тощо.
4. Умови капіталізації фінансових витрат на сплату відсотків за користування кредитом	4. Якщо обліковій політиці підприємства передбачена капіталізація витрат на позики, то при залученні кредиту банку на придбання чи будівництво основних засобів (П(С)БО 31 «Фінансові витрати») витрати на сплату відсотків включаються до первісної вартості кваліфікаційних активів – об'єктів, на доведення яких до придатного для використання стану потрібен суттєвий час (більше 3 місяців): виготовлення і монтаж устаткування, будинків, споруд, вирощування багаторічних насаджень.
5. Критерії розмежування об'єктів операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості	5. Підприємство самостійно розробляє критерії щодо розмежування ознак, за яких об'єкт основних засобів може бути віднесеним до операційної нерухомості або до інвестиційної нерухомості, для оцінки та обліку яких необхідно враховувати вимоги різних стандартів: П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та П(С)БО 7 «Основні засоби» відповідно.
6. Виділення об'єктів обліку основних засобів	6. Об'єкт є не тільки одиницею ведення обліку основних засобів, а і одиницею нарахування амортизації. Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин (компонентів), які мають різний строк корисного використання, то кожна з цих частин може визнаватися в бухгалтерському обліку окремим об'єктом. Об'єкт – конструктивно та функціонально відокремлений пристрій або його частина. Кожна частина об'єкта основних засобів, вартість якої є суттєвою стосовно первісної та/або балансової вартості об'єкта, може амортизуватися окремо. З цією метою підприємство розподіляє суму, первісно визнану щодо об'єкта основних засобів, на його суттєві частини.
7. Визначення строків корисного використання об'єктів основних засобів	7. Строки корисного використання окремих об'єктів, очікуваних саме на даному підприємстві. Вони не повинні співпадати з технічними, економічними, максимально можливими (можуть бути більше або менше). Можна прийняти мінімально допустимі строки корисного використання основних засобів, встановлені податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу).

8. Віднесення об'єктів до груп класифікації для цілей бухгалтерського обліку, розробка робочого плану рахунків	8. Однотипні за технічними характеристиками, призначенням та умовами використання основні засоби об'єднують в групи, назви яких відповідають субрахункам до рахунків 10 та 11; розробляють субрахунки третього порядку Робочого плану рахунків.
9. Визначення ліквідаційної вартості об'єктів основних засобів	9. Може бути як нульовою, так і відмінною від нуля, в залежності від джерел інформації, характеру об'єктів, завдань економічної політики підприємства. Існує декілька способів визначення (вимірювання) ліквідаційної вартості об'єктів.
10. Прийняття рішень щодо збільшення/ зменшення первісної вартості	10. Визначення: - складу та характеристик витрат на поліпшення основних засобів (модернізація, модифікація, добудова, дообладнання, реконструкція тощо), які збільшують майбутні вигоди і, як наслідок, первісну вартість основних засобів; первісна (переоцінена) вартість основних засобів може бути збільшена на суму витрат, пов'язаних з поліпшенням та ремонтом об'єкта, визначених у порядку, встановленому податковим законодавством. - визначення умов та критеріїв суттєвості для проведення дооцінок (уцінок) первісної вартості основних засобів на підприємстві.
11. Періодичність зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку	11. Зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) (разом з сумою перевищення відновлення корисності над сумою зменшення корисності) над сумами попередніх уцінок вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів можна здійснювати: а) при вибутті об'єктів на всю суму; б) періодично (щомісяця, щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації.
12. Методи амортизації основних засобів та об'єктів інвестиційної нерухомості, якщо вони обліковуються за первісною вартістю	12. Обираються методи амортизації об'єктів із числа методів, визначених П(С)БО 7 «Основні засоби» на підставі критеріїв економічної стратегії та завдань облікової політики, встановлених самим підприємством а саме: - прямолінійний; - виробничий; - зменшення залишкової вартості; - подвійного зменшення залишкової вартості; - кумулятивний.
13. Перегляд методу амортизації та терміну експлуатації	13. Можуть переглядатись згідно до умов П(С)БО 7 в разі зміни очікуваного способу отримання економічних вигод від використання об'єкту основних засобів. Нарахування амортизації за новим методом або за врахуванням скоригованого терміну починається з місяця, наступного за місяцем прийняття рішення про зміну методу амортизації або терміну експлуатації.
14. Метод амортизації для інших необоротних матеріальних активів (крім МНМА і бібліотечних фондів)	14. Метод амортизації обирається один з двох можливих: - прямолінійний; - виробничий.

15. Метод амортизації для МНМА і бібліотечних фондів	<p>15. Визначається підприємством з таких можливих методів:</p> <ul style="list-style-type: none"> - прямолінійний; - виробничий; - 50% в перший місяць використання, 50% в місяці списання з балансу; - 100% вартості в першому місяці використання об'єкта.
16. Встановлення джерел інформації для визначення, за необхідності, справедливої вартості окремих видів основних засобів, що діють на підприємстві	<p>16. Необхідно з'ясувати, які можливі джерела інформації можна використати для таких операцій:</p> <ul style="list-style-type: none"> - придбання групи основних засобів з загальною сумою зобов'язань з придбання; - безоплатного отримання основних засобів; - отримання основних засобів в якості внеску до статутного капіталу; - отримання основних засобів в обмін на подібні і неподібні активи; - визначення чистої вартості реалізації.
17. Дата первісного визнання необоротних активів та груп вибуття як утримуваних для продажу	<p>17. Датою первісного визнання необоротних активів як утримуваних для продажу може бути: а) дата, коли щодо активів, групи вибуття задовольняються умови, у разі якщо: економічні вигоди очікується отримати від їх продажу, а не від їх використання за призначенням; вони готові до продажу у їх теперішньому стані; їх продаж, як очікується, буде завершено протягом року з дати визнання їх такими, що утримуються для продажу; умови їх продажу відповідають звичайним умовам продажу для подібних активів; здійснення їх продажу має високу ймовірність, зокрема якщо керівництвом підприємства підготовлено відповідний план або укладено твердий контракт про продаж, здійснюється їх активна пропозиція на ринку за ціною, що відповідає справедливій вартості; б) дата оприбуткування активів, придбаних з метою продажу.</p>
18. Зменшення корисності	<p>18. Визначення:</p> <ul style="list-style-type: none"> - порядку розрахунку розміру зменшення корисності основних засобів; - джерел інформації про причини зменшення корисності; - стратегії відображення (не відображення) в обліку зменшення корисності основних засобів.
19. Періодичність та об'єкти проведення інвентаризації основних засобів;	<p>19. Об'єкти і періодичність проведення інвентаризації основних засобів визначаються власником (керівником) підприємства, крім випадків, коли її проведення є обов'язковим згідно з законодавством.</p>
20. Витрати, пов'язані з підтриманням об'єкту в робочому стані (не поліпшення)	<p>20. Такі витрати не змінюють очікувані вигоди від використання об'єкту та відносяться до складу витрат. Склад таких витрат на підприємстві доцільно встановити по окремих об'єктах.</p>

3.2.1. Визнання, вартісні ознаки, класифікація та первісна оцінка основних засобів

П(С)БО 7 «Основні засоби» встановлено **процедуру «визнання» об'єкту основних засобів активом**. За П(С)БО 7 основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду, або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації,) яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він довший за рік). Згідно П(С)БО 7 «Основні засоби» об'єкт визнається активом, якщо існує ймовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди від його використання і вартість його може бути достовірно визначена.

Податковий кодекс України встановлює два основні критерії для визнання матеріального об'єкта як основного засобу. Це строк корисного використання (експлуатації) і вартість (пп. 14.1.138 ПКУ). Згідно ПКУ основні засоби – це матеріальні активи, у т.ч. запаси корисних копалин, наданих у користування ділянок надр (окрім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких із дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік). Такий вартісний критерій, прописаний в пп. 14.1.138 ПКУ, потрібно застосовувати до первісної вартості основних засобів. Із зміною рівня цін, під впливом інфляційних процесів вартісний критерій й

надалі може переглядатися.

На практиці саме цей податковий рівень вартісного розмежування основних засобів та МНМА, в розмірі 6000 гривень, обирається переважною кількістю підприємств і в обліковій політиці для ведення бухгалтерського обліку та формування фінансової звітності. Зазначимо, що в бухгалтерському обліку відсутній вартісний критерій для кваліфікації активів як основних засобів.

Важливою передумовою ефективного обліку основних засобів є обґрунтування виокремлення об'єктів обліку основних засобів. Підприємства мають право визначати за самостійний об'єкт обліку окремі конструктивні частини основних засобів за умови суттєвої відмінності термінів їх корисного використання. Об'єкт основних засобів – це закінчений пристрій з усіма пристосуваннями і приладдям до нього; конструктивно відокремлений предмет, призначений для виконання певних самостійних функцій; відокремлений комплекс конструктивно з'єднаних предметів однакового або різного призначення, що мають для їх обслуговування загальні пристосування, приладдя, керування та єдиний фундамент, внаслідок чого кожен предмет може виконувати свої функції, а комплекс – певну роботу тільки у складі комплексу, а не самостійно; інший актив, що відповідає визначенню основних засобів, або частина такого активу, що контролюється підприємством.

Якщо один об'єкт основних засобів складається з частин, які мають різний строк корисного використання (експлуатації), то кожна з цих частин може визнаватися у бухгалтерському обліку як окремий об'єкт основних засобів.

Класичним прикладом такого підходу є виокремлення в якості об'єкту обліку корпусу літака та його двигуна. Двигун має експлуатаційний термін значно менший, ніж корпус літака, внаслідок чого виділяється як окремий об'єкт з метою амортизації. Однак, у практиці формування облікової політики такий порядок, нажаль, застосовується рідко, а інвентарними

об'єктами найчастіше визнаються комплекси основних засобів. Це призводить до негативних наслідків, зокрема, віднесення об'єкта до визначеної класифікаційної групи стає достатньо умовним, надходження та вибуття окремих частин об'єкта розглядається як ремонт, а не рух, що значно ускладнює облік даних операцій. Такий підхід унеможлиблює формування достовірної інформації про ступінь зношеності об'єкта. Усуненню подібних недоліків повинна сприяти оптимальна деталізація об'єктів основних засобів саме на стадії формування облікової політики.

Для цілей бухгалтерського обліку основні засоби класифікують за такими двома групами, передбаченими П(С)БО 7, Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій та Інструкцією про його застосування № 291:

- група 1 – основні засоби (Рахунок 10): інвестиційна нерухомість (субрахунок 100), земельні ділянки (субрахунок 101), капітальні витрати на поліпшення земель (субрахунок 102), будинки та споруди (субрахунок 103), машини та обладнання (субрахунок 104), транспортні засоби (субрахунок 105), інструменти, прилади та інвентар (меблі) (субрахунок 106), тварини (субрахунок 107), багаторічні насадження (субрахунок 108), інші основні засоби (субрахунок 109);

- група 2 – інші необоротні матеріальні активи (Рахунок 11): бібліотечні фонди (субрахунок 111), малоцінні необоротні матеріальні активи (субрахунок 112), тимчасові (нетитульні) споруди (субрахунок 113), природні ресурси (субрахунок 114), інвентарна тара (субрахунок 115), предмети прокату (субрахунок 116), інші необоротні матеріальні активи (субрахунок 117).

У п. 5.2.7 П(С)БО 7 «Основні засоби» зазначено, що підприємства можуть самостійно встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, та мають спрощений порядок обліку та амортизації. Ці предмети в обліку підпадають під

визначення основних засобів, але обліковуються не на рахунку 10 «Основні засоби», а на окремому субрахунку 112 «Малоцінні необоротні матеріальні активи». Такий вартісний критерій розмежування має обиратись самим підприємством, і при формуванні облікової політики слід врахувати, що його рівень впливає на формування фінансових результатів підприємства, оскільки чим він вище, тим більше необоротних матеріальних активів оприбутковуються як МНМА. Це, у свою чергу, призводить до максимізації витрат підприємства шляхом списання 50% або 100 % вартості об'єктів МНМА при введенні їх в експлуатацію.

Підходи до розмежування основних засобів, інших необоротних матеріальних активів, МНМА та МШП для формування облікової політики наведено на рис. 3.5.

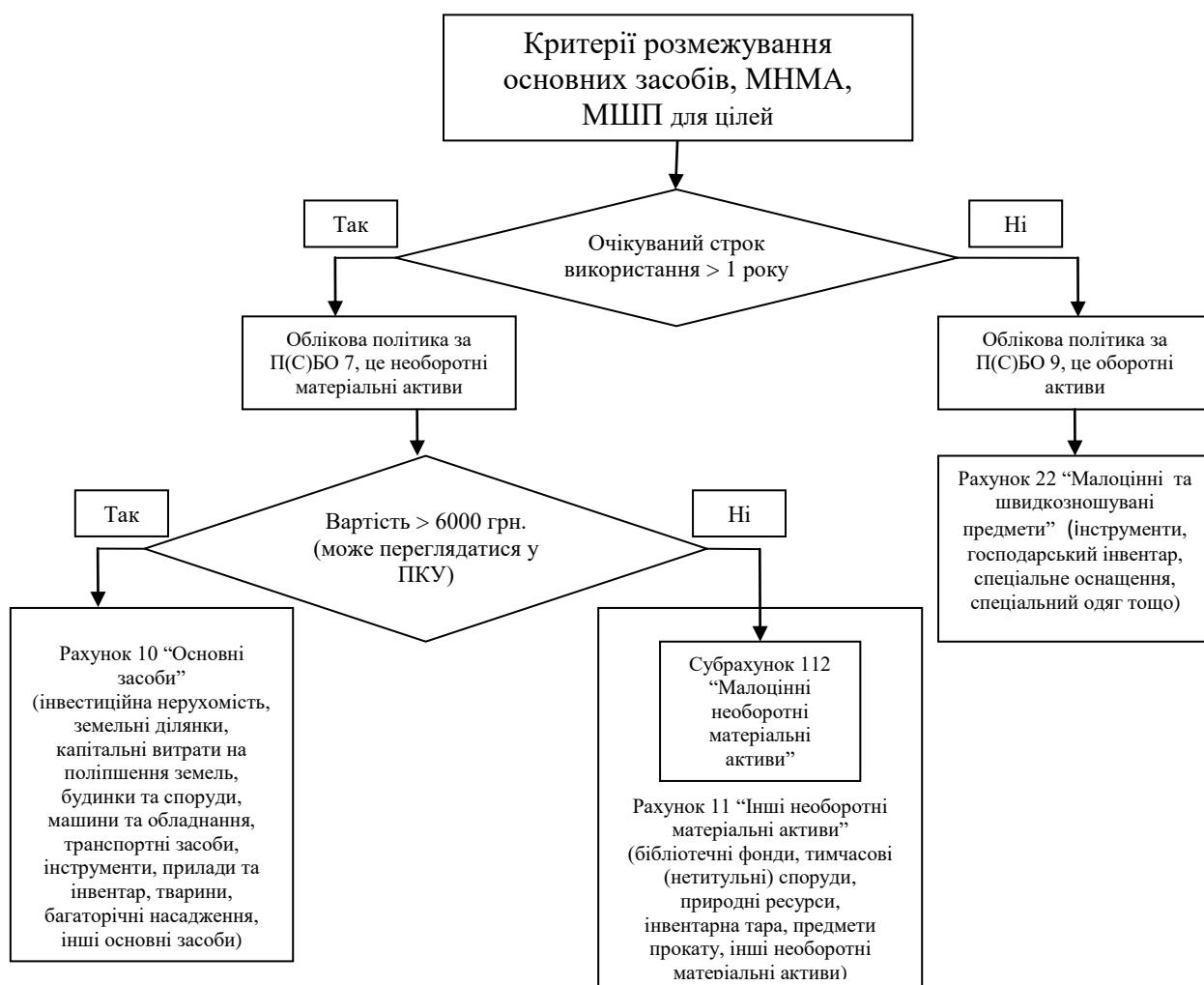


Рисунок 3.5. – Підходи до розмежування основних засобів, МНМА та МШП для цілей формування облікової політики

Підприємство в рамках власної облікової політики може розширювати зазначену класифікацію, поділяючи у групах (підгрупах) основні засоби на власні, орендовані і такі, що перебувають в експлуатації, запасі, оренді, ремонті, на модернізації, реконструкції, добудові, частковій ліквідації тощо.

Робочий план рахунків з обліку основних засобів може бути деталізованим для потреб раціональної побудови обліку, наприклад, до синтетичного рахунку 10 «Основні засоби», субрахунку 103 «Будинки та споруди» можливо відкрити такі субрахунки третього порядку: 103.1 «Будинки та споруди виробничого призначення»; 103.2 «Будинки та споруди невиробничого призначення».

Елементом облікової політики є виділення у складі основних засобів об'єктів інвестиційної нерухомості, облік яких регламентується П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість». Для їх обліку призначено субрахунок 100 «Інвестиційна нерухомість» рахунку 10 «Основні засоби». При формуванні облікової політики необхідно встановити критерії розмежування операційної та інвестиційної нерухомості. При цьому слід врахувати, що до операційної нерухомості відносяться власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою використання для виробництва, постачання товарів чи надання послуг, або ж в адміністративних цілях. Якщо певний об'єкт основних засобів уключає частину, яка утримується з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу, та іншу частину, що є операційною нерухомістю, і ці частини можуть бути продані окремо (або окремо надані в оренду згідно з договором про фінансову оренду), то ці частини відображаються як окремі інвентарні об'єкти. Якщо ці частини не можуть бути продані окремо, об'єкт основних засобів визнається інвестиційною нерухомістю за умови її використання переважно з метою отримання орендної плати та/або для збільшення власного капіталу.

До інвестиційної нерухомості відносяться власні або орендовані на умовах фінансової оренди земельні ділянки, будівлі, споруди, які розташовуються на землі, утримувані з метою отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу, а не для виробництва та постачання товарів, надання послуг, адміністративної мети або продажу в процесі звичайної діяльності.

Згідно з п. 5 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» не вважається інвестиційною нерухомістю:

- операційна нерухомість, а також нерухомість, яка утримується для використання у майбутньому як операційна;
- нерухомість, яка утримується з метою продажу за умов звичайної господарської діяльності;
- нерухомість, яка будується або поліпшується за дорученням третіх сторін;
- нерухомість, яка перебуває у процесі будівництва або поліпшення з метою використання у майбутньому як інвестиційна нерухомість;
- нерухомість, надана в оренду іншому суб'єкту господарювання на умовах фінансової оренди.

Відповідно до п. 6 П(С)БО 32 «Інвестиційна нерухомість» та п. 2.1 Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства елементом облікової політики є критерії розмежування операційної та інвестиційної нерухомості, що встановлюються підприємством самостійно. Проте, на даний час, відсутня методична основа віднесення об'єктів до інвестиційної нерухомості, закріплена на законодавчому рівні.

Отже, включення об'єктів необоротних активів до складу інвестиційної нерухомості відбувається лише на основі суб'єктивного підходу, спираючись на професійне судження та досвід фахівців підприємства, які беруть участь у формуванні облікової політики. При цьому при розмежуванні інвестиційної та операційної нерухомості доцільним є врахування наступних моментів:

1) визнання в якості об'єктів інвестиційної нерухомості можливе лише для земельних ділянок та будівель;

2) необхідне чітке визначення форми оренди для об'єктів інвестиційної нерухомості;

3) суттєво впливає на розмежування наявності взаємовідносин суборенди щодо об'єктів інвестиційної нерухомості;

4) необхідно виділяти, за необхідності, наявну частку інвестиційної нерухомості в загальній площі об'єкта операційної нерухомості;

5) ціль використання інвестиційного активу – отримання орендних платежів та/або збільшення власного капіталу;

6) інвестиційна нерухомість може перебувати у власності підприємства або на умовах фінансової оренди.

Зауважимо, що з 01.01.2015 року із ПКУ виключили порядок визначення первісної вартості основних засобів, для таких цілей слід використовувати положення П(С)БО 7 «Основні засоби». Згідно із п. 4 П(С)БО 7 первісна вартість об'єкта основних засобів – історична (фактична) собівартість необоротних активів у сумі грошових коштів або справедливої вартості інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Склад витрат, які формують первісну вартість об'єктів основних засобів, регламентовано в п. 8 П(С)БО 7.

Фінансові витрати (наприклад, витрати на сплату відсотків за користування кредитом) не включаються до первісної вартості основних засобів, придбаних (створених) повністю або частково за рахунок позикового капіталу (за винятком фінансових витрат, які включаються до собівартості кваліфікаційних активів відповідно до П(С)БО 31 «Фінансові витрати»).

Якщо в обліковій політиці підприємства передбачена капіталізація витрат на позики, то при залученні кредиту банку на придбання чи будівництво основних засобів, у деяких випадках, передбачених П(С)БО 31 «Фінансові витрати», витрати на сплату відсотків за користування кредитом включаються до первісної вартості об'єктів, а саме у тих

випадках, коли на доведення об'єкта основних засобів до придатного для використання стану потрібен тривалий час. Актив, який обов'язково потребує суттєвого часу (більше 3 місяців) для його створення, називається кваліфікаційним.

Отже, капіталізація фінансових витрат здійснюється тільки щодо кваліфікаційних активів. До кваліфікаційних активів можна віднести будівництво будинків, споруд, виготовлення і монтаж устаткування, вирощування багаторічних насаджень.

Витрати на створення кваліфікаційного активу для цілей капіталізації включають лише суми тих фінансових витрат, яких можна було б уникнути, якби не здійснювались витрати на створення кваліфікаційного активу.

Якщо підприємство позичає кошти конкретно з метою отримання певного кваліфікаційного активу, тоді витрати на позики, які безпосередньо відносяться до цього кваліфікаційного активу, можна легко ідентифікувати. У такому випадку фактичні, визнані у звітному періоді, фінансові витрати на позики підлягають капіталізації щодо цього активу.

Якщо позичені кошти використовуються в господарській діяльності підприємства, у тому числі з метою отримання кваліфікаційного активу, то суму витрат на позики, яка підлягає капіталізації, слід визначати шляхом застосування норми капіталізації до середньозважених витрат на створення цього активу. Норма капіталізації – це середньозважена величина відсотка на позики суб'єкта господарювання.

Застосовуючи норму капіталізації, слід пам'ятати, що сума витрат на позики, капіталізована протягом періоду, не повинна перевищувати суму фактичних витрат на позики, понесених протягом цього періоду. Тому сума фінансових витрат, яку слід включити до собівартості кваліфікаційного активу в обліку буде відображена таким записом: Д-т 151 «Капітальне будівництво» К-т 684 «Розрахунки за нарахованими відсотками».

3.2.2. Термін корисного використання та ліквідаційна вартість основних засобів

У фінансовому обліку застосовано поняття «очікуваний строк корисного використання». Для податкових цілей слово «очікуваний» в тексті ПКУ також використане, адже мова в обох випадках йде лише про потенційно можливий термін, який не завжди співпадає з фактичним. Термін експлуатації, зумовлений корисністю об'єкту основних засобів для конкретного підприємства, може бути як коротшим, так і тривалішим за нормативний (технічний, економічний) строк експлуатації.

Практика свідчить, що при визначенні строку корисного використання об'єкта основних засобів суттєвими є лише суб'єктивні оцінки підприємства. Норма пп. 14.1.138 ПКУ оперує терміном «очікуваний строк корисного використання (експлуатації)». Ані податкове, ані бухгалтерське законодавство не містить алгоритмів або критеріїв визначення цього строку.

Щоби встановити строк експлуатації, необхідно керуватися намірами підприємства щодо використання даного об'єкта, а також доцільно залучити технічних фахівців – спеціалістів, які відповідають за експлуатацію об'єктів основних засобів, інженерів тощо. Можливо, об'єкт планується експлуатувати декілька років, а потім продати з великою ліквідаційною вартістю, наприклад, представницький автомобіль керівництва, яке віддає перевагу новим престижним моделям автомобілів. Інша стратегія підприємства може передбачати, наприклад, експлуатацію виробничого обладнання якомога довше, підтримуючи стан об'єкту шляхом ремонтів, не передбачаючи витрат на повне оновлення такого обладнання через кризовий фінансовий стан. У будь-якому випадку встановлення строку експлуатації – предмет професійного судження і будь-який регламентований порядок з даного питання відсутній. Очікуваний строк корисного використання (експлуатації) – це, по суті, не максимальний строк, протягом якого певний основний засіб можна використовувати за призначенням, а

строк, протягом якого суб'єкт господарської діяльності вважає, що буде його використовувати. Тобто такий строк залежить виключно від наміру такого суб'єкту.

Норми п. 145.1 ПКУ прописують мінімальні строки експлуатації з метою сплати податків. У податковому обліку амортизація об'єкта основних засобів нараховується протягом строку корисного використання об'єкта, встановленого платником податків, але не меншого від мінімального допустимого строку, чітко регламентованого для кожної групи. У бухгалтерському обліку такого обмеження мінімального строку немає. На практиці підприємствам простіше і в бухгалтерському обліку керуватися строками, прописаними у п. 145.1 ПКУ, наприклад, передбачити в обліковій політиці для автомобіля строк використання 6 років. Таку можливість передбачено і у п. 26 П(С)БО 7: «Нарахування амортизації може здійснюватися з урахуванням мінімально допустимих строків корисного використання основних засобів, встановлених податковим законодавством (крім випадку застосування виробничого методу)».

Основними чинниками, які необхідно враховувати при формуванні облікової політики щодо строку корисного використання основних засобів, є наступні:

- 1) очікуване використання об'єкта підприємством з урахуванням його потужності або продуктивності;
- 2) передбачуваний фізичний і моральний знос;
- 3) правові чи інші обмеження строків використання об'єкта та інші чинники.

У пункті 24 П(С)БО 7 та у Податковому кодексі встановлено однакові чинники визначення строку корисного використання. Як бачимо, вони є досить неконкретними, їх перелік є неповним і не пояснює значення поняття «інші чинники». Не містять конкретики з цього питання ані «Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів» № 561, ані «Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства» № 635.

Як вже нами зазначалось, саме строк корисного використання може бути ключовим критерієм для ідентифікації одного об'єкта як сукупності різних об'єктів з різними строками використання. Прикладом можуть бути системний блок комп'ютера і монітор, які куплені у різний час і мають різні строки використання.

Надзвичайно важливо для затвердження строку експлуатації основних засобів правильно оформити не тільки пункт розпорядчого документу з облікової політики, а й інші документи. Строк експлуатації недостатньо прописати у формах № ОЗ-1 «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів» та № ОЗ-6 «Інвентарна картка обліку основних засобів» для цілей податкового обліку. Відповідно до норм пп. 145.1.2 ПКУ, «нарахування амортизації здійснюється протягом строку корисного використання (експлуатації) об'єкта, який встановлюється наказом по підприємству при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс)». Отже, при зарахуванні об'єкта на баланс обов'язково слід оформити наказ, де слід чітко прописати строк корисного використання такого об'єкта.

Визначення строку корисного використання об'єктів основних засобів доцільно покласти на комісію, яка складає та оформлює «Акт приймання-передачі (внутрішнього переміщення) основних засобів». Комісія покликана також засвідчити, за потреби, наприклад, після аналізу внутрішніх чи зовнішніх чинників, зміни щодо строку корисного використання того чи іншого об'єкта.

При визначенні намірів керівництва підприємства щодо використання об'єктів основних засобів має бути враховано накопичений досвід, ринкову ситуацію, стратегічні цілі розвитку та фінансовий стан підприємства. Заплановані строки заміни та оновлення основних засобів підприємства можуть переглядатись, в першу чергу, при недостатньому обсязі коштів на оновлення, що накопичені до запланованого моменту. **Перегляд строку використання об'єкту, його ліквідаційної вартості та методу амортизації не є зміною облікової політики, а вважається, відповідно до П(С)БО 6**

«Виправлення помилок і зміни у фінансовій звітності», зміною облікової оцінки.

Дослідження практики формування облікової політики підприємств свідчить про відсутність напрацьованих методик визначення терміну корисного використання. Прийняття рішення щодо терміну корисного використання об'єктів є можливим:

- на підставі накопиченого досвіду підприємства при експлуатації подібних активів і економічної політики підприємства;

- використання єдиних норм амортизації для об'єктів однієї галузі або, наприклад, державної форми власності, із застосуванням прямолінійного методу нарахування амортизації: метод створює більше можливостей порівняно з податковим, але необхідною умовою є розробка норм на рівні галузевого міністерства або розпорядчого органу управління державним майном;

- відповідно до технічних документів, що додаються до придбаного об'єкта основних засобів, але недоліком такого способу є неврахування специфіки експлуатації одного й того самого об'єкта в різних умовах.

Ліквідаційна вартість відіграє безпосередню роль в обчисленні вартості, що амортизується, а отже, її рівень через суму амортизації за звітний період може впливати на оподатковуваний прибуток підприємства.

Податкове законодавство не містить визначення ліквідаційної вартості, з даного питання використовується визначення, прописане для бухгалтерського обліку (пп. 14.1.84 ПКУ). Норма п. 4 П(С)БО 7 визначає ліквідаційну вартість як суму коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації (ліквідації) необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання (експлуатації), за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем (ліквідацією).

Значна кількість підприємств приймає в наказі про облікову політику рішення встановити нульову ліквідаційну вартість для всіх об'єктів. Чинним законодавством не передбачено жодних негативних наслідків для суб'єктів

господарської діяльності у разі, якщо майбутній дохід від реалізації основних засобів не відповідатиме раніше розрахованому розміру ліквідаційної вартості. Вважається, що точно визначити ліквідаційну вартість основних засобів досить складно, адже строк їх використання становить кілька років, і точно спрогнозувати, яку саме суму коштів можна отримати від їх продажу, майже неможливо. Саме тому часто припускають, що ліквідаційна вартість об'єктів на момент закінчення їх експлуатації дорівнюватиме нулю. Адже мова йде про вартість можливого продажу об'єкту після закінчення очікуваного терміну використання, тобто про вартість, наприклад, металобрухту у перспективі 10-15 років. Тим більше, що і сам термін використання є очікуваним, тобто, може змінюватись.

На практиці відомі ситуації, коли податкові органи прискіпливо відносилися до підприємств, які прийняли рішення про нульовий розмір ліквідаційної вартості основних засобів. Податковий орган обґрунтовує свою думку тим, що якщо є імовірність отримання підприємством майбутніх економічних вигід та їх можливо достовірно визначити, то платник податку зобов'язаний здійснювати амортизацію з визначенням ліквідаційної вартості. Опубліковані відповідні судові позови вирішувалися на користь платника податку, але все ж таки вказують на існування проблеми. Ми погоджуємось з точкою зору, що абсурдним є розгляд ліквідаційної вартості як засобу зменшення податку на прибуток. При будь-якій ліквідаційній вартості підприємство може варіювати суму амортизаційних відрахувань: а) шляхом зменшення очікуваного строку корисного використання об'єкта; б) за допомогою підбору відповідного методу амортизації; в) шляхом первісної вартості шляхом проведення переоцінки. Адже всі названі чинники також визначаються самим підприємством.

Згідно з п.17 П(С)БО 7 «Основні засоби» та п. 35 «Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» № 561, якщо залишкова вартість об'єкта основних засобів дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої

вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

При формуванні облікової політики підприємству необхідно визначити ліквідаційну вартість основних засобів. При цьому доцільно використовувати один з наступних методів:

- обрати ліквідаційну вартість на рівні вартості подібного активу, який досяг кінця свого строку корисної експлуатації та використовувався в умовах, подібних до тих, в яких передбачено використовувати придбаний об'єкт;

- залучити фахівців-експертів – суттєвим недоліком методу є суб'єктивність і наявність додаткових витрат;

- за ліквідаційну вартість прийняти вартість матеріальних цінностей, що, як очікується, будуть утворені та оприбутковані у результаті ліквідації основного засобу – таке прогнозування має велику ймовірність помилки;

- встановити норматив у вигляді відсотка (наприклад 10%-15%) від первісної вартості основного засобу або диференціювати такий норматив по групах основних засобів.

3.2.3. Критерії проведення переоцінок основних засобів та періодичність зарахування сум дооцінки до нерозподіленого прибутку

Важливим питанням яке необхідно враховувати при розробці облікової політики основних засобів є **порядок їх переоцінки**. Підприємство має право за умови суттєвого відхилення залишкової вартості об'єкту основних засобів від його справедливої вартості на дату балансу переоцінювати об'єкт. При прийнятті рішення про переоцінку (дооцінку або уцінку) основних засобів переоцінюються всі об'єкти групи, до якої належить об'єкт. Межа суттєвості визначається підприємством самостійно і наводиться у розпорядчому документі з облікової політики (наприклад, на рівні 5%, 7% або 10%).

У п. 2.20.1. «Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства» № 635 зазначено, що «кількісний критерій суттєвості відхилення залишкової вартості необоротних активів від їх справедливої вартості, а також визначення подібності активів доцільно визначити у діапазоні до 10 відсотків справедливої вартості активу». Такий підхід суперечить П(С)БО 7, адже він є безальтернативним. Крім того, методичні рекомендації не містять варіантів визначення порогу суттєвості, методичних підходів до його обрахування на конкретному підприємстві, а пропонують фіксований відсоток, що суперечить меті та призначенню видання подібних методичних рекомендацій.

Процес проведення переоцінки потребує додаткових фінансових витрат, адже відповідно до вимог законодавства при проведенні переоцінки основних засобів підприємство має обов'язково залучати на договірних засадах суб'єктів оціночної діяльності – фізичних та юридичних осіб, у складі яких працює хоча б один оцінювач та які отримали сертифікат суб'єкта оціночної діяльності. Неминучі і додаткові витрати через необхідність постійного відстеження змін справедливої вартості і її порівняння із залишковою вартістю, яка не відбивається на рахунках обліку і потребує додаткового розрахунку.

Визначення справедливої вартості для окремих видів основних засобів наведене у П(С)БО 19 «Об'єднання підприємств». Зокрема, у Додатку до цього стандарту наведене визначення справедливої вартості для таких видів основних засобів, як земля і будівлі, машини та устаткування, інші основні засоби.

Переоцінка основних засобів тієї групи, об'єкти якої вже зазнали переоцінки, надалі має проводитися з такою регулярністю, щоб їх залишкова вартість на дату балансу суттєво не відрізнялася від справедливої вартості.

Не підлягають переоцінці малоцінні необоротні матеріальні активи і бібліотечні фонди, якщо амортизація їх вартості здійснюється за методами – у першому місяці використання 50 відсотків вартості, яка амортизується, та

решта 50 відсотків вартості у місяці їх списання з балансу або в першому місяці використання об'єкта 100 відсотків його вартості.

Якщо залишкова вартість об'єкта дорівнює нулю, то його переоцінена залишкова вартість визначається додаванням справедливої вартості цього об'єкта до його первісної (переоціненої) вартості без зміни суми зносу об'єкта. При цьому для таких об'єктів, що продовжують використовуватися, обов'язково визначається ліквідаційна вартість.

Сума дооцінки вартості і зносу основних засобів відображається шляхом збільшення первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу об'єкта основних засобів. Сума уцінки вартості і зносу – зменшенням первісної (переоціненої) вартості і накопиченого зносу.

Сума дооцінки залишкової вартості об'єкта основних засобів включається до складу капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході, а сума уцінки – до складу витрат, крім окремих випадків, а саме:

а) у разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) дооцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх уцінок об'єкта і втрат від зменшення його корисності над сумою попередніх дооцінок залишкової вартості цього об'єкта і вигід від відновлення його корисності, сума чергової (останньої) дооцінки, але не більше зазначеного перевищення, включається до складу доходів звітного періоду, а різниця (якщо сума чергової (останньої) дооцінки більше зазначеного перевищення) спрямовується на збільшення капіталу у дооцінках та відображається в іншому сукупному доході;

б) у разі наявності (на дату проведення чергової (останньої) уцінки об'єкта основних засобів) перевищення суми попередніх дооцінок об'єкта і вигід від відновлення його корисності над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта і втрат від зменшення його корисності сума чергової (останньої) уцінки, але не більше зазначеного перевищення, спрямовується на зменшення капіталу у дооцінках та відображається в

іншому сукупному доході, а різниця (якщо сума чергової (останньої) уцінки більше зазначеного перевищення) включається до витрат звітного періоду.

При вибутті об'єктів основних засобів, які раніше були переоцінені, перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів включається до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках. Перевищення сум попередніх дооцінок об'єкта основних засобів над сумою попередніх уцінок залишкової вартості цього об'єкта основних засобів **може щомісяця (щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації, включатися до складу нерозподіленого прибутку з одночасним зменшенням капіталу у дооцінках.** При цьому до складу нерозподіленого прибутку при вибутті цього об'єкта включається залишок перевищення сум попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок такого об'єкта, що відображений у складі капіталу у дооцінках. Відомості про суму перевищення попередніх дооцінок над сумою попередніх уцінок об'єкта, що включені до складу нерозподіленого прибутку, заносяться до реєстрів аналітичного обліку основних засобів.

Згідно з П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів», підприємства на дату річного балансу мають оцінювати, чи існують ознаки можливого зменшення корисності активу, і на підставі такої оцінки відображати в обліку та звітності втрати від зменшення корисності груп активів, які генерують грошові активи від її відновлення. Відповідно до п. 31 П(С)БО 7 «Основні засоби», втрати від зменшення корисності об'єкта основних засобів включаються до складу витрат звітного періоду із збільшенням у балансі суми зносу основних засобів, а щодо об'єктів основних засобів, відображених в обліку за переоціненою вартістю, – відображаються аналогічно відображенню в обліку уцінки раніше дооцінених основних засобів.

Отже, уцінку чи дооцінку здійснюють із залученням суб'єкта оцінювання, а зменшення корисності та вигод від відновлення корисності груп активів підприємство розраховує самостійно на підставі П(С)БО 28.

Для виокремлення в обліку зменшення (збільшення) корисності активів від уцінки (дооцінки) необхідно організувати їх окремий аналітичний облік.

У наказі про облікову політику необхідно передбачити один з двох альтернативних способів зарахування до нерозподіленого прибутку перевищення сум попередніх дооцінок (індексацій) (разом з сумою перевищення відновлення корисності над сумою зменшення корисності) над сумами попередніх уцінок вартості раніше переоцінених об'єктів основних засобів. Таке зарахування можна здійснювати: а) при вибутті об'єктів на всю суму; б) періодично (щомісяця, щокварталу, раз на рік) у сумі, пропорційній нарахуванню амортизації.

3.2.4. Витрати на підтримання в робочому стані та поліпшення основних засобів

У відповідності до П(С)БО 7 «Основні засоби» та розроблених на його основі Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів від 30.09.2003 року № 561 існує загальний **порядок віднесення до витрат періоду або капіталізації коштів, витрачених на підтримання в робочому стані або оновлення діючих основних засобів.** Згідно чинної нормативної регламентації порядок обліку таких сум залежить від рішення про їх характер і ознаки, що приймається керівником підприємства з урахуванням результатів аналізу існуючої ситуації та суттєвості таких витрат. Так, витрати, спрямовані на підвищення техніко-економічних можливостей (модернізація, модифікація, добудова, реконструкція) об'єкта, капіталізуються у разі висновку, що їх результатом є збільшення майбутніх економічних вигод. В іншому випадку ці витрати визнаються витратами періоду.

Вивчення практики ведення обліку показує, що поширеною є ситуація, за якої рішення щодо визнання і порядку обліку таких витрат приймається головним бухгалтером підприємства самостійно і одноосібно, при цьому за

мету не ставиться аналіз майбутніх економічних вигод, а основним критерієм розмежування залишається розмір суми понесених витрат. Така ситуація свідчить про послаблений контроль з боку керівника за формуванням витрат, спричиняє недостовірність показників у фінансовій звітності.

Кваліфікація витрат як таких, що відповідають визначенню модернізації, реконструкції, добудові, тощо носить суб'єктивний характер і потребує уточнення в обліковій політиці конкретного підприємства.

Окремими галузевими міністерствами, зокрема, транспорту, будівництва та архітектури, зроблено спробу конкретизувати склад витрат на утримання та поліпшення основних засобів названих галузей шляхом затвердження «Положення про безпечну і надійну експлуатацію виробничих будівель і споруд» № 32/288 від 27.11.1997 року, а також «Положення про технічне обслуговування і ремонт дорожніх транспортних засобів автомобільного транспорту для автомобільного транспорту» № 102 від 30.03.1998 року.

Подібний підхід можливо використовувати і при формування облікової політики підприємств інших галузей, як на галузевому рівні, так і на рівні окремих підприємств. Склад робіт з обслуговування об'єктів основних засобів, залежно від виду, наводиться нормативно-технічною і експлуатаційною документацією.

Витрати з поліпшення об'єктів основних засобів носять комплексний характер і мають бути відображені в обліку відповідно до П(С)БО 16 «Витрати». До складу таких витрат можуть відноситись матеріальні витрати, витрати на оплату праці, збори та внески на соціальні заходи, оплата послуг сторонніх організацій тощо.

Ремонти не включено до переліку операцій з поліпшення основних засобів, цей термін в П(С)БО 7 «Основні засоби» взагалі не використовується. Можливо припустити, що ремонти, результатом яких є відновлення попереднього стану об'єкту, входять до складу саме цих витрат, а ремонти, що збільшують корисність об'єкту, вважаються поліпшенням.

Діючим законодавством не передбачено єдиної методології для відображення витрат на поліпшення та витрат на ремонти основних засобів у бухгалтерському обліку. Для накопичення витрат на поліпшення доцільним є ведення обліку на рахунку 15 «Капітальні інвестиції» в розрізі субрахунків.

В обліковій політиці можливо передбачити один з двох варіантів обліку витрат на підтримання об'єкту в робочому стані:

- включення до складу витрат у момент виникнення: в залежності від призначення об'єкту, що ремонтується, дебетуються рахунки 23 «Виробництво», 91 «Загальновиробничі витрати», 92 «Адміністративні витрати» і т.д.

- попереднє накопичення на окремому субрахунку з послідуєчим списанням після закінчення ремонту на відповідні рахунки витрат. Діючим Планом рахунків такий субрахунок не передбачено. Проте підприємство, має право для подібних цілей передбачити такий субрахунок в робочому плані рахунків.

Для відокремлення витрат на поліпшення основних засобів, що призводять до зростання майбутніх економічних вигод, від витрат на підтримання у робочому стані, на етапі формування облікової політики доцільно застосовувати при проведенні аналізу такі критерії:

- наслідком понесених витрат є збільшення терміну корисного використання об'єктів;
- наслідком понесених витрат є підвищення їх потужності;
- наслідком понесених витрат є поліпшення якості продукції, що виробляється за допомогою визначеного устаткування;
- наслідком понесених витрат є збільшення їх ринкової вартості.

3.2.5. Методи амортизації основних засобів

Одним з найважливіших елементів облікової політики стосовно основних засобів є методи амортизації. Їх вибір пов'язаний з

припущеннями, що мають суб'єктивні й об'єктивні ознаки – термін корисного використання, очікуваний обсяг виробництва, розмір ліквідаційної вартості, стан та перспективи розвитку галузі, темпи інфляції та науково-технічного прогресу. В ідеалі метод амортизації має бути адекватним способу очікуваного зменшення економічної корисності основних засобів внаслідок фізичного і морального зносу.

В момент введення об'єкта в експлуатацію не завжди можливо точно визначити оптимальний спосіб амортизації. **Найбільш оптимальним вважається такий спосіб, при використанні якого відхилення залишкової вартості об'єкта від ринкової при періодичному зіставленні буде найменшим.**

Кожен із методів нарахування амортизації, наведених у П(С)БО 7, може використовуватися на практиці у всіх формах бізнесу, незалежно від виду довгострокового активу та способу його використання. *Прямолінійний метод* доцільно використовувати коли передбачається, що об'єкт основних засобів буде зношуватися рівномірно на протязі всього терміну його використання. Місячна сума амортизації при застосуванні прямолінійного методу визначається діленням річної суми амортизації на 12 місяців. Методи зменшення та прискореного зменшення залишкової вартості доцільно використовувати, коли потрібно, щоб значно більша частка амортизаційних відрахувань придбаного об'єкта припала саме на перші роки експлуатації, тобто, передбачається, що найбільш інтенсивно він буде використовуватися саме у перші роки. Дані методи – *метод зменшення залишкової вартості, метод прискореного зменшення залишкової вартості, кумулятивний метод* – базуються на припущенні, що у перші роки експлуатації основні засоби використовуються інтенсивніше, потребують менших витрат на ремонт та відновлення, за допомогою них виготовляється більше продукції і тому вони приносять більше доходів. Відповідно і витрати на амортизацію у перші роки експлуатації основних засобів мають бути більшими. Прискорені методи нарахування амортизації застосовуються до основних засобів, яким

притаманний швидкий фізичний і моральний знос. Наприклад, до високотехнологічного виробничого обладнання, телефонів, факсів, ксероксів, комп'ютерної техніки тощо. За умов використання кумулятивного методу, на відміну від інших двох прискорених методів, зменшення сум амортизаційних відрахувань по роках відбувається більш рівномірно.

Виробничий метод – це метод, який змушує керівництво підприємства дбати про те, щоб виробничі об'єкти постійно експлуатувалися, оскільки зношення цих засобів прямо залежить від щорічних обсягу виготовленої за його допомогою продукції (робіт, послуг), часу використання, пробігу, тощо.

При застосуванні даного методу можна реально оцінити стан об'єкту необоротних активів, адже сума амортизаційних відрахувань пропорційна обсягу випущеної продукції (товарів, робіт, послуг). Застосування методу обмежене тим, що не завжди можливо достовірно та об'єктивно визначити виробничу потужність об'єкта протягом всього терміну його експлуатації.

Питання для самоконтролю

1. Які елементи облікової політики щодо основних засобів ви знаєте?
2. Якими міркуваннями керується підприємство при встановленні вартісного ліміту розмежування основних засобів та малоцінних необоротних матеріальних активів?
3. Яким чином порядок визначення первісної вартості об'єкту основних засобів пов'язаний зі способом надходження такого об'єкту на підприємство?
4. Які питання стосовно визнання витрат, понесених на поліпшення основних засобів, мають бути висвітлені в розпорядчому документі про облікову політику підприємства?
5. В яких випадках проводиться переоцінка основних засобів і яким чином умови проведення переоцінки зазначаються в розпорядчому документі про облікову політику підприємства?
6. Якими міркуваннями має керуватися підприємство при визначенні очікуваних строків корисного використання основних засобів?

7. Яким чином встановлюється ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів?

8. Назвіть критерії обрання методів нарахування амортизації основних засобів.

9. Які варіантні методи нарахування амортизації передбачені для малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів?

10. Які варіантні методи нарахування амортизації передбачені для інших необоротних матеріальних активів (крім малоцінних необоротних матеріальних активів і бібліотечних фондів)?

11. В якому нормативному документі і яким чином визначене поняття справедливої вартості основних засобів?

12. Для яких операцій застосовується оцінка основних засобів за справедливою вартістю?

13. Які джерела інформації можуть використовуватись для встановлення справедливої вартості об'єктів основних засобів?

14. Що розуміють під терміном «зменшення корисності» основних засобів?

15. Який порядок розрахунку та відображення в обліку розміру зменшення корисності об'єктів основних засобів?

16. Які елементи слід включити до розпорядчого документу з облікової політики стосовно проведення переоцінок основних засобів?

17. Які фактори впливають на визначення терміну експлуатації об'єктів основних засобів та їх перегляд?

18. Якими міркуваннями слід керуватися при обранні методу амортизації основних засобів?

19. Які критерії розмежування операційної нерухомості та інвестиційної нерухомості?

20. Серед яких варіантів обирається елемент облікової політики щодо дати первісного визнання необоротних активів як утримуваних для продажу?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Яким чином здійснюється визнання об'єктів основних засобів активами підприємства і який порядок дій при встановленні невідповідності об'єкта основних засобів критеріям активу?

2. Яким чином тривалість операційного циклу підприємства впливає на його облікову політику в частині основних засобів?

3. Включення якого елементу в облікову політику є умовою капіталізації фінансових витрат на сплату відсотків за користування кредитом, що залучений для придбання (виготовлення) основних засобів?

4. Чи потрібно коригувати суми раніше нарахованої амортизації об'єкту в випадку перегляду облікової політики підприємства стосовно очікуваного строку корисного використання, методу амортизації або ліквідаційної вартості цього об'єкту?

5. За яких умов підприємству доцільно встановити в фінансовому обліку рівень вартісного ліміту розмежування основних засобів і МНМА на рівні 6000 грн. (вищому за 6000 грн.)? Відповідь обґрунтуйте.

6. Порівняйте вплив на фінансовий результат підприємства застосування прямолінійного та одного з прискорених методів нарахування амортизації. Обґрунтуйте критерії доцільності використання кожного з порівняних методів нарахування амортизації.

7. Який метод нарахування амортизації доцільно використовувати для виробничого обладнання – лінії фасування готової продукції для олійно-жирового виробництва – з сезонним характером експлуатації? Відповідь обґрунтуйте.

8. Які фахівці мають приймати участь у розробленні положень розпорядчого документу з облікової політики в частині основних засобів?

9. В обліковій практиці переважної більшості підприємств ліквідаційна вартість об'єктів основних засобів визнається на нульовому

рівні. Чи суперечить такий підхід чинним нормам П(С)БО? Які причини та наслідки такої практики?

10. Яким чином можна обґрунтувати встановлений рівень ліквідаційної вартості?

Тести для самоперевірки

1. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про основні засоби та інші необоротні матеріальні активи визначає:

- а) П(С)БО 15 «Дохід»;
- б) П(С)БО 10 «Дебіторська заборгованість»;
- в) П(С)БО 7 «Основні засоби»;
- г) П(С)БО 9 «Запаси»;
- д) П(С)БО 16 «Витрати».

2. Встановлення облікової політики для подій або операцій, які відрізняються за змістом від попередніх подій або операцій:

- а) не вважається зміною облікової політики;
- б) вважається зміною облікової політики;
- в) вважається зміною вимог до фінансової звітності;
- г) вважається зміною облікової політики при дотриманні статуту;
- д) правильної відповіді не наведено.

3. Норми П(С)БО 7 «Основні засоби» застосовуються підприємствами усіх форм власності, крім:

- а) банківських установ;
- б) бюджетних установ;
- в) банківських і бюджетних установ;
- г) сільськогосподарських підприємств;
- д) бюджетних установ та підприємств, які відповідно до законодавства

складають фінансову звітність за міжнародними стандартами.

4. Сукупність однотипних за технічними характеристиками,

призначенням та умовами використання необоротних матеріальних активів – це:

- а) об'єкт основних засобів;
- б) нематеріальні активи;
- в) подібні активи;
- г) група основних засобів;
- д) правильної відповіді не наведено.

5. Первісна вартість об'єкту основних засобів може бути збільшена:

- а) тільки в результаті дооцінки;
- б) тільки в результаті понесення витрат на поліпшення;
- в) в результаті дооцінки та понесення витрат на поліпшення;
- г) за рішенням головного бухгалтера;
- д) правильної відповіді не наведено.

6. Зменшення корисності об'єктів основних засобів – це:

а) систематичний розподіл вартості необоротних активів, яка амортизується протягом строку їх корисного використання;

б) втрата економічної вигоди в сумі перевищення залишкової вартості активу над сумою очікуваного відшкодування;

в) сума амортизації об'єкта основних засобів з початку його корисного використання;

- г) уцінена вартість необоротних активів;
- д) сума зносу основних засобів після уцінки.

7. Сума коштів або вартість інших активів, яку підприємство очікує отримати від реалізації необоротних активів після закінчення строку їх корисного використання, за вирахуванням витрат, пов'язаних з продажем, вважається:

- а) первісною вартістю;
- б) переоціненою вартістю;
- в) залишковою вартістю;
- г) ліквідаційною вартістю;

д) справедливою вартістю.

8. Основні засоби – матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних і соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких:

- а) більше одного року;
- б) більше операційного циклу, якщо він довший за рік;
- в) більш одного року або операційного циклу, якщо він довший за рік;
- г) необмежений;
- д) більше строку, встановленого керівником підприємства.

9. Строком корисного використання вважається:

- а) період, зазначений на гарантійному талоні основного засобу;
- б) очікуваний період часу, протягом якого необоротні активи будуть використовуватися підприємством або з їх використанням буде виготовлено очікуваний підприємством обсяг продукції;
- в) очікуваний період часу, протягом якого підприємство працюватиме беззбитково;
- г) період, визначений галузевим міністерством для даного виду основних засобів;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

10. Вартісна ознака предметів, що входять до складу малоцінних необоротних матеріальних активів в фінансовому обліку, становить:

- а) 2500 грн.;
- б) 6000 грн.;
- в) 1 % від розміру статутного капіталу підприємства;
- г) 2000 грн.;
- д) підприємство самостійно встановлює вартісну межу.

11. Придбані (створені) основні засоби зараховуються на баланс підприємства за такою вартістю:

- а) залишковою;
- б) первісною;
- в) оціночною;
- г) реалізаційною;
- д) ліквідаційною.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
ВІДПОВІДЬ	в	а	д	г	в	б	г	в	б	д	б

Основна література

[1, 3, 5, 10, 12, 15, 21-24, 28, 39]

Додаткова література

1. Власюк Т.М., Юзюк І.І. Основні засоби: організаційно-методичні аспекти формування облікової політики підприємства / Т.М. Власюк, І.І. Юзюк // Вісник КНУТД, 2014. – № 2. – С. 197– 205.

2. Замлинський В.А. Облік основних засобів: переосмислення принципів та завдань / В.А. Замлинський // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – с. 81-92.

3. Кулик В.А. Облікова політика підприємства: набутий досвід та перспективи розвитку: Монографія / В.А. Кулик. – Полтава: РВВ ПУЕТ, 2014. – С. 373.

4. Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затверджені Наказом Міністерства фінансів України № 561 від 30.09.2003 року (зі змінами та доповненнями у редакції від 30.12.2013 р.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://dtki.com.ua/documents/ukr/2003/46/46nov1.html>

5. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27.06.2013р. № 635 [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx

6. Наумчук О.А. Про доцільність обліку необоротних активів призначених для продажу / О.А. Наумчук // Науковий вісник ДонНУЕТ. Серія Економіка. – 2009. - № 18. – С. 125 – 130.

7. Податковий кодекс України. Постанова Верховної Ради України від 2 грудня 2010 р. № 2755-VI-ВР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rada.gov.ua>

8. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://byhgalter.com/psbo-6-vipravlennya-pomilok-i-zmini-u-finansovix-zvitax/>

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби» Затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27.04.2000 р. № 92 (зі змінами та доповненнями). <https://zakon.help/article/polozhennya-standart-buhgalterskogo-obliku-7-osnovni/>

10. Яремко І.Й. Знос і амортизація необоротних активів – інструмент оцінки капіталу підприємства: монографія / І.Й. Яремко. – Львів: Новий світ – 2003. – 148 с.

3.3. Формування облікової політики незавершеного виробництва

3.3.1. Незавершене виробництво як економічна категорія та об'єкт обліку

Підходи до формування та необхідність виваженої облікової політики незавершеного виробництва зумовлені тим, що незавершене виробництво є складовою запасів більшості промислових підприємств, а порядок оперативного обліку та оцінки його залишків суттєво впливає на достовірне визначення фактичної собівартості готової продукції. Крім того, підходи до

оцінки залишків незавершеного виробництва впливають на інформаційну базу формування цінової політики підприємства.

Особливо актуальними є питання обліку та оцінки незавершеного виробництва при формуванні облікової політики машинобудівних підприємств, оскільки саме на таких підприємствах процес формування залишків незавершеного виробництва, а відповідно і його оцінка, є найскладнішими.

У машинобудуванні незавершене виробництво – це вся продукція, обробка якої не завершена і яка знаходиться на різних стадіях виробничого процесу, а саме:

- продукція цехів, обробка якої в даному цеху ще не завершена. Вона знаходиться на робочих місцях або в цеховій коморі;

- продукція цехів, що завершена обробкою в одному цеху, але належить подальшій обробці чи складанню в іншому цеху (напівфабрикати). Вона знаходиться в цехових коморах і на проміжних складах підприємства;

- продукція, виготовлення якої хоча і завершено, але вона не пройшла випробувань або повністю не укомплектована [1].

Таким чином, предмети праці, які перебувають у незавершеному виробництві, знаходяться на відповідних стадіях виробничого процесу в різному ступені готовності. Ці предмети можуть знаходитись на робочих місцях; в стадії транспортування і переміщення; в стадії здійснення технічного контролю; на складах заготовок і готових деталей; комплектувальних складах складальних цехів. Незавершене виробництво може знаходитись і поза межами підприємства, якщо складання, налагоджування машин здійснюється у замовника.

Методичними рекомендаціями з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затвердженими наказом Державного комітету промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373 [7] незавершене виробництво трактується як продукція, що не пройшла всіх стадій (фаз, переділів) обробки, передбачених технологічним процесом, а

також вироби не укомплектовані, що не пройшли випробувань і технічного приймання.

На відсутність методичного забезпечення обґрунтування облікової політики незавершеного виробництва впливає неоднозначність тлумачення незавершеного виробництва як економічної категорії. Пов'язано це, в першу чергу, з тим, що інформація про стан незавершеного виробництва є необхідною для різних ланок управління підприємством.

Систематизація підходів до групування визначень незавершеного виробництва за різними напрямками представлено в табл. 3.2.

Різні аспекти характеризують лише конкретну функцію незавершеного виробництва, проте для формування облікової політики їх необхідно розглядати комплексно.

Незавершене виробництво виступає як заділ, що забезпечує безперебійний та рівномірний випуск продукції [2-4]. Необхідність такого заділу пов'язана з тим, що, по-перше, для виготовлення продукції необхідний певний час, а, по-друге, існує розбіжність між виробничими циклами цехів підприємства, які проходить продукція згідно з технологічним процесом.

Наприклад, в машинобудуванні завжди в процесі обробки повинна знаходитись значна кількість різних деталей, в результаті складання яких на останній стадії виробництва і утворюється готовий виріб. Кількість деталей, що знаходяться на різних ділянках виробництва, постійно змінюється тому, що частково вони використовуються для складання вузлів, а потім, готових виробів, одночасно з цим надходять інші в результаті первинної обробки. У складних виробництвах, де продукція проходить декілька підрозділів по стадіях обробки, фазах, переділах, при відсутності достатнього запасу деталей чи напівфабрикатів не можливий рівномірний випуск продукції. Отже, виникає необхідність правильно визначати кількість деталей і напівфабрикатів, що повинні постійно знаходитись на кожній стадії виробництва.

Таблиця 3.2 – Систематизація підходів до визначення незавершеного виробництва

Класифікаційна ознака	Напрямок групування	Визначення незавершеного виробництва
<ul style="list-style-type: none"> Функція управління 	<ul style="list-style-type: none"> організація 	заділ, що забезпечує безперебійний та рівномірний випуск продукції;
	<ul style="list-style-type: none"> облік 	сальдо калькуляційних рахунків; виробничі витрати по не завершених обробкою виробам, деталям, замовленнях;
<ul style="list-style-type: none"> Функція управління 	<ul style="list-style-type: none"> контроль 	складова нормованих обігових коштів.
	<ul style="list-style-type: none"> у широкому розумінні 	залишок предметів праці та напівфабрикати власного виготовлення.
<ul style="list-style-type: none"> Тип виробництва 	<ul style="list-style-type: none"> гетерогенне 	вузли, деталі, напівфабрикати, що є складовими готового виробу;
	<ul style="list-style-type: none"> органічне 	продукт виробництва на будь-якій з операцій(фаз, стадій) обробки, послідовність проходження яких утворює готову продукцію;
	<ul style="list-style-type: none"> комбіноване 	складові готового виробу, що знаходяться на будь-якій із послідовних операцій (фаз, стадій) обробки.
<ul style="list-style-type: none"> Вид виробництва 	<ul style="list-style-type: none"> промислове 	продукція часткової готовності;
	<ul style="list-style-type: none"> непромислове 	не завершена обробкою продукція або незавершені послуги майстерень промислового підприємства;
<ul style="list-style-type: none"> Метод калькулювання собівартості 	<ul style="list-style-type: none"> позамовний 	витрати по замовленнях, що не завершені на кінець звітного періоду;
	<ul style="list-style-type: none"> попередільний 	витрати на виробництво продукції, що не пройшла всіх переділів (фаз, стадій) обробки;
	<ul style="list-style-type: none"> подетально-поопераційний 	сукупність деталей на всіх операціях обробки не залежно від того є вони готовою продукцією чи її складовими.

У системі обліку незавершене виробництво – це витрати на не повністю оброблені в даному структурному підрозділі продукти, вузли та деталі, незавершені роботи, які уявляють собою сальдо калькуляційних рахунків [3, 5]. Оцінка балансової статті «незавершене виробництво» визначається процедурою бухгалтерського обліку, оскільки незавершене виробництво визначається як сальдо по рахунку 23 «Виробництво» в

результаті бухгалтерських проведення по дебету і кредиту цього рахунку. На статтю «незавершене виробництво» безпосередньо впливають методи обліку витрат виробництва і калькулювання собівартості продукції, які використовує підприємство. Отже, ***обґрунтованість облікової політики в частині незавершеного виробництва та контроль за її дотриманням безпосередньо впливають на показники фінансової звітності.***

З точки зору контролю, незавершене виробництво є складовою частиною нормованих оборотних коштів підприємства, а отже задача полягає у визначенні нормативу залишків незавершеного виробництва [5, 6, 8], в цьому зв'язку доцільним є в додатках до Наказу з облікової політики **визначати процедуру формування нормативу незавершеного виробництва.**

Зміст категорії незавершеного виробництва та формування елементів облікової політики залежить також від типу виробництва: гетерогенний чи органічний.

У гетерогенному виробництві готовий продукт збирається, складається з раніше виготовлених частин та деталей. *Гетерогенне виробництво* може бути індивідуальним та масовим. У масовому виробництві всі складові частини продукту виготовляються одночасно і мають різний ступінь готовності. В будь-який момент таких частин у виробництві більше, ніж необхідно для створення кінцевого продукту, тому виникають витрати, які ще не можуть бути віднесені до готової продукції, а є незавершеним виробництвом. В індивідуальному гетерогенному виробництві незавершене виробництво виникає протягом всього часу створення такого індивідуального продукту.

Органічний тип виробництва характеризується тим, що продукт послідовно проходить ряд процесів, пов'язаних між собою фаз розвитку від початку виробничого процесу до отримання готового продукту. Органічне виробництво, як правило, – масове.

До органічних виробництв відносяться сільське господарство, транспорт, більшість промислових виробництв (добувна, металургійна, хімічна, текстильна промисловість тощо). Так як органічне виробництво пов'язане з послідовним нагромадженням витрат від початку виробництва до отримання готового продукту, то і в цьому виробництві частина витрат формує незавершене виробництво. Серед органічних виробництв зустрічаються такі, в яких процес виробництва продукту співпадає з його споживанням, наприклад, транспортні послуги, виробництво електроенергії, тощо. У зв'язку із специфікою діяльності незавершене виробництво в таких виробництвах відсутні.

На практиці існують комбінації гетерогенної та органічної форм виробництва, коли готовий продукт є результатом суміщення двох основних форм. Така форма виробництва має назву комбінована. Вона притаманна будівництву та деяким галузям промисловості. Закономірності формування витрат незавершеного виробництва комбінованої форми визначаються відповідними умовами двох основних форм [3].

Таким чином, **при обґрунтуванні елементів облікової політики незавершеного виробництва, перш за все, необхідно кваліфікувати тип виробництва.**

3.3.2. Організаційні аспекти документування незавершеного виробництва та їх вплив на облікову політику

У теорії та на практиці облік незавершеного виробництва традиційно поділяється на оперативний і бухгалтерський, що серед інших факторів також має бути враховано при формуванні облікової політики.

З цією метою є необхідним впорядкувати рух інформації про стан незавершеного виробництва, для чого на підприємствах розробляють графіки документообороту, в основу яких покладено відбір документів, встановлення відповідальних за їх складання осіб та термінів представлення документів. На

рис. 3.6 узагальнено документування процесу формування та оцінки незавершеного виробництва у машинобудуванні.

Оперативний облік ведеться в цехах у натуральному виразі на підставі первинних документів з обліку виробітку і внутрішнього руху напівфабрикатів.

Порядок оперативного обліку руху заготовок і деталей, що перебувають у процесі обробки, залежить від складності, організації і технології виробництва, номенклатури випуску, порядку приймання готової продукції працівниками відділу технічного контролю, порядку зберігання міжопераційних заділів тощо.

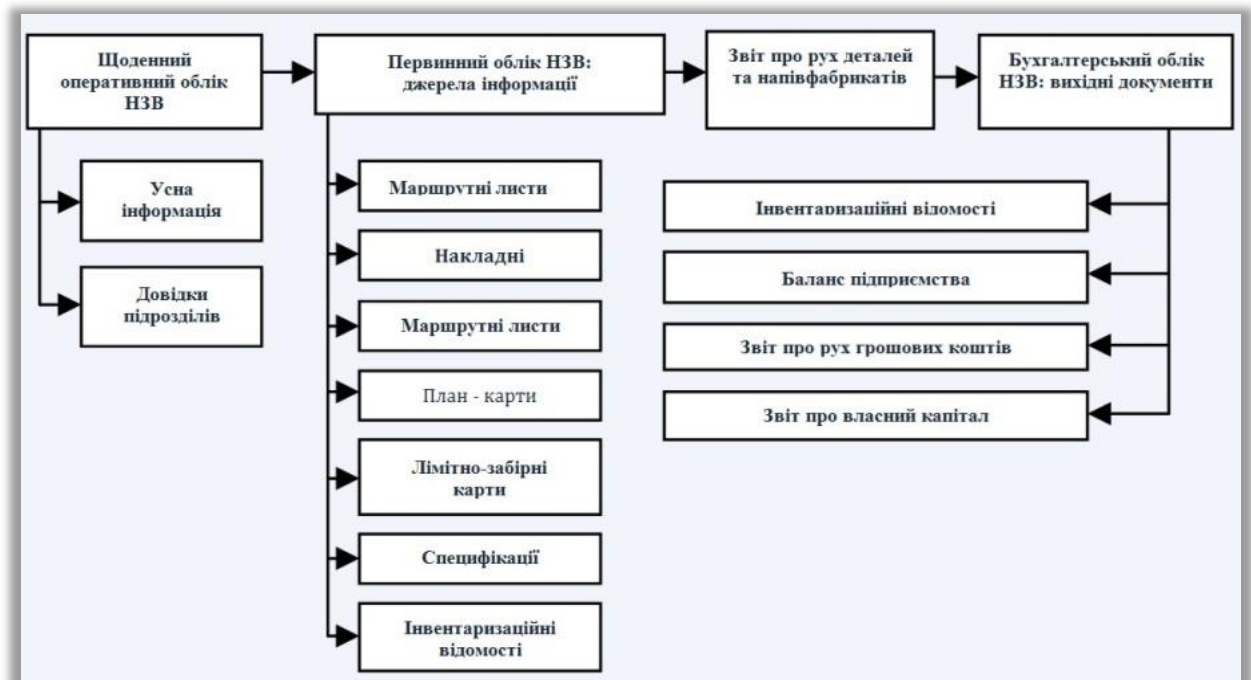


Рисунок 3.6 – Документальне оформлення руху інформації про залишки незавершеного виробництва

Перш за все, на організацію оперативного обліку незавершеного виробництва впливає структура управління виробництвом: виділяють підприємства з цеховою та безцеховою структурою управління. На підприємствах, що характеризуються *безцеховою структурою*, облік руху незавершеного виробництва організується лише як облік руху між окремими операціями технологічного процесу. Підприємствам з *цеховою структурою*

управління притаманні як внутрішньоцехова, так і міжцехова системи обліку руху незавершеного виробництва. Схема руху незавершеного виробництва на машинобудівних підприємствах з цеховою структурою управління представлена рис. 3.7.

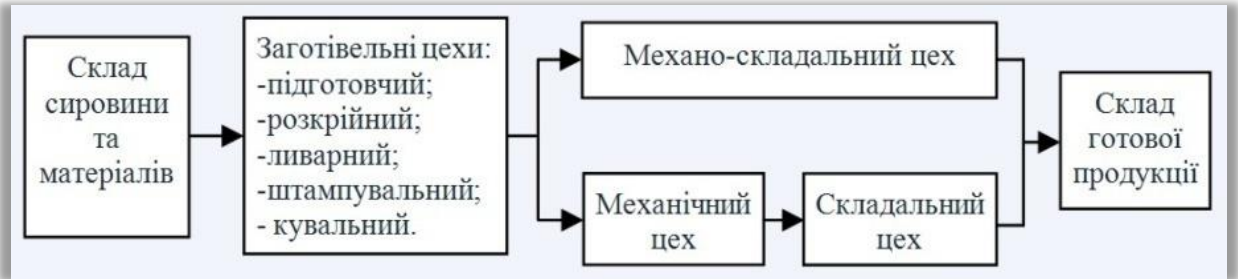


Рисунок 3.7 – Організація руху незавершеного виробництва на підприємстві з цеховою структурою управління

Таким чином, **при обґрунтуванні елементів облікової політики незавершеного виробництва необхідно кваліфікувати структуру управління підприємства.**

Впливає на організацію обліку незавершеного виробництва також і організація складського господарства на підприємствах, які відповідно до цієї ознаки поділяються на дві групи. Організація складського господарства на підприємствах першої групи передбачає лише наявність складів сировини і матеріалів та складу готової продукції, а підприємства другої групи забезпечені, крім цього, складами чи коморами кожного структурного підрозділу, що забезпечує більшу достовірність облікових даних про залишки незавершеного виробництва та рівень їх обробки по кожному цеху, а відповідно, і всьому підприємству.

Отже, **при обґрунтуванні елементів облікової політики незавершеного виробництва необхідно враховувати організацію складського господарства.**

Для запобігання необґрунтованого збільшення залишків незавершеного виробництва на підприємстві доцільно відстежувати порядок їх формування

та переміщення по всіх операціях технологічного процесу впродовж всього часу виготовлення готової продукції.

Контроль за рухом деталей і напівфабрикатів по окремих виробничих операціях здійснюється на підприємстві у системі **внутрішньоцехового обліку незавершеного виробництва**, в межах якого і формується початкова інформація про хід виробничого процесу. При цьому облік руху незавершеного виробництва починається з першої операції обробки сировини та матеріалів, оскільки, у відповідності до загальноприйнятої практики, що не суперечить чинному законодавству, сировина і матеріали вважаються незавершеним виробництвом у випадку, якщо вони пройшли першу операцію обробки за технологічним маршрутом.

Оскільки процес виготовлення продукції розпочинається, як правило, у заготівельних цехах, то, перш за все, необхідно визначити організаційні аспекти обліку незавершеного виробництва в цих підрозділах, а саме методи документування використання матеріалів. У заготівельних цехах машинобудівних підприємств для посилення контролю є доцільним застосовувати метод сигнального документування та метод партійного розкрою.

Метод сигнального документування застосовується до матеріалів, облік яких ведеться по кожній одиниці. При використанні цього методу відпуск матеріалів у межах норм витрачання оформляється звичайними первинними документами, а додаткове витрачання - спеціальними сигнальними документами.

Метод партійного розкрою застосовується до матеріалів, що обліковуються за площею. Розкрій кожної партії таких матеріалів оформлюється карткою або актом розкрою матеріалу. У заготівельних цехах машинобудівних підприємств для обліку деталей та контролю за використанням спожитого на виробництві матеріалу (листової сталі, смуг, прутків та інших профілів металу) застосовують листи розкрою.

В них зазначають кількість нарізаних деталей, фактичне витрачання металу на їх виготовлення, відхилення фактичного витрачання від поточних норм, а також контролюється правильність витрачання металу в процесі виробництва. Фактична кількість деталей, що були розкроєні, зіставляється з контрольним розрахунком їх виходу (завданням). Нарізані заготовки приймає майстер або контролер, їх фактична кількість зазначається у відповідному розділі листа розкрою або у рапорті про виробіток.

Якщо неможливе застосування перших двох методів контролю витрачання матеріалів, то використовується *інвентарний метод*, який передбачає визначення фактичного витрачання матеріалу шляхом проведення щомісячної інвентаризації, а в якості первинного документа з обліку виготовлених деталей на машинобудівних підприємствах складають «Звіт про використання металу».

Таким чином, **при розробці організаційної моделі обліку незавершеного виробництва необхідно обґрунтувати доцільний варіант документування витрачання матеріалів.**

У ливарних цехах машинобудівних підприємств деталі починають обліковуватись у вибивному відділенні. Кількість вибитих з форм деталей зіставляється з кількістю заформованих деталей, результат відображається в рапорті виходу деталей окремо по придатних та відбракованих деталях. Для перевірки підрахунку отриманих деталей їх вага зіставляється з вагою рідкого металу. По кожній окремій виплавці і в цілому за місяць по видах лиття складається журнал лиття, де зазначається шихтовий матеріал, відходи, вихід придатного лиття і браку. Відлиті деталі обліковуються по рапортах дільниць.

Отже вибір варіанту документування зумовлений особливостями виробничих процесів у заготівельних цехах.

Контроль за рухом деталей і вузлів в межах основних цехів здійснюється на підставі документів з обліку виробітку. За інформацією, що відображається в цих первинних документах, у виробничо-диспетчерських

відділах цехів складається графік руху деталей і вузлів. У цьому графіку знаходиться відображення вся номенклатура деталей і вузлів, що виготовляються, кожного робочого дня та наростаючим підсумком з початку місяця. Він показує надходження і передачу деталей і вузлів, залишки незавершеного виробництва.

На машинобудівних підприємствах виробничий відділ має складати два графіки руху деталей і вузлів. *Перший* з них – за кожним структурним підрозділом (цехом), що дозволяє визначити добовий темп виконання виробничого завдання наростаючим підсумком за місяць (добовий темп виконання). *Другий* – відображає міжцехову передачу і заповнюється щодня наростаючим підсумком за місяць на підставі приймально-здавальних накладних. Підсумок передачі за місяць зіставляється з даними виробничо-диспетчерських бюро цехів.

Наступний елемент облікової політики в частині документування незавершеного виробництва – наявність та призначення графіків руху деталей і вузлів.

На машинобудівних підприємствах для обліку виробітку використовують наряд, картку розкрою, маршрутний лист.

У заготівельних та механічних цехах серійного та індивідуального виробництва облік і контроль за рухом деталей у виробництві, правильністю застосування розцінок, оцінкою незавершеного виробництва, повнотою оформлення відбракованих деталей здійснюється за допомогою маршрутної системи.

Підприємства, що застосовують маршрутну систему, умовно можна поділити на дві групи. У *першій групі* маршрутний лист як єдиний комбінований первинний документ заміщує ряд документів і забезпечує облік виробітку, визначення розміру оплати праці і контроль за рухом незавершеного виробництва в процесі виробництва. При цьому з огляду на комплексність маршрутного листа використовують такі його види:

- наряд або картка розкрою на різку заготовок, де враховується

витрачання матеріалів, рух заготовок і заробітна плата по заготівельному цеху;

- маршрутний лист, призначений для обліку руху заготовок і деталей, визначення виробітку і заробітної плати в обробних цехах, у відповідності до відомостей відділу головного технолога.

До другої групи відносяться підприємства, де маршрутний лист використовується в якості первинного оперативного документа з міжопераційного обліку руху незавершеного виробництва. Тобто за допомогою маршрутної системи здійснюється лише контроль за рухом незавершеного виробництва, а облік виробітку і визначення розміру оплати праці здійснюється в окремому первинному документі – змінному рапорті.

На підприємствах цієї групи після виконання кожної операції контролер відділу технічного контролю чи майстер після кожної операції робить позначку про приймання партії деталей в маршрутному листі і одночасно записує дані про виробіток до змінного рапорту або іншого документа з обліку виробітку. Після цього деталь разом з маршрутним листом передається на наступну операцію. Маршрутний лист в такому випадку не є первинним документом для нарахування заробітної плати, він лише відображає проходження партії деталей за технологічним маршрутом.

Використання маршрутних листів в якості комплексних документів дозволяє спростити документооборот та узгодити дані про кількість виконаних детале-операцій та залишки незавершеного виробництва.

Документальне оформлення внутрішньоцехового руху незавершеного виробництва дозволяє формувати інформацію про обсяги незавершеного виробництва та про його місцезнаходження на окремих операціях обробки в межах кожного окремого цеха.

Однак на підприємствах з цеховою структурою управління технологічний процес, як правило, передбачає обробку продукції у декількох цехах підприємства, тому незавершене виробництво наприкінці місяця може знаходитись у процесі транспортування чи оброблятися по міжцеховій

кооперації в іншому структурному підрозділі. Спостереження, документальне оформлення та облік руху деталей, вузлів і напівфабрикатів власного виробництва між цехами підприємства, а також між цехами і складами підприємств чи виробничо-диспетчерських відділів здійснюється у системі **міжцехового обліку незавершеного виробництва**. Ведуть цей облік на підприємстві працівники виробничо-диспетчерських бюро, а також працівники складського господарства.

На організацію обліку міжцехового руху незавершеного виробництва значно впливає система первинного оформлення процесу приймання-передачі деталей, що застосовується на підприємстві. На машинобудівних підприємствах застосовується документальна і бездокументна системи обліку.

При використанні **документальної системи** незавершене виробництво, що пройшло обробку в заготівельних, пресових та ливарних цехах, передається в обробні і складальні цехи за накладними, супроводжувальними ярликами, специфікаціями, картками складського обліку. В умовах масового виробництва міжцехова передача оформлюється накопичувальними відомостями, які виписуються цехами-постачальниками.

З метою спрощення міжцехового обліку руху деталей окремі підприємства для оформлення багаторазового передавання замість разових накладних використовують карти подачі заготовок, деталей, вузлів (планкарти). Ці документи виписуються на місяць на кожне найменування виробу у виробничо-диспетчерських бюро цеха-постачальника в двох примірниках на підставі місячного виробничого завдання по виготовленню продукції. Один примірник карти подачі залишається у цеха-постачальника, другий передається цеху-одержувачу. При складанні карти заздалегідь визначаються терміни і обсяги поставки в межах затвердженого ліміту.

Бездокументна форма передачі незавершеного виробництва застосовується на практиці в двох варіантах. При використанні першого до розрахунку списання незавершеного виробництва з цеха включається лише

кількість деталей на товарний випуск всього підприємства, а при використанні другого – на товарний випуск кожного цеха. При першому варіанті первинна документація протягом місяця не оформлюється. Кількість деталей, що надійшли до складального цеха, визначають по випуску готової продукції і кількості деталей кожного найменування, що входить до виробу згідно з комплектувальними відомостями або складальними специфікаціями, та кількості деталей і вузлів, які здані на склад відділу збуту або цеху запасних частин.

При цьому до складу готової продукції не зараховується брак, зміна залишків незавершеного виробництва, а також втрати при міжцеховому транспортуванні. Тому застосування цього варіанту доцільно там, де наявні стабільні залишки незавершеного виробництва в натуральному виразі і рівномірне нарощування витрат з виготовлення продукції. Застосування цього варіанта вимагає, в першу чергу, ритмічної роботи підприємства.

Варіант, що базується на визначенні товарного випуску кожного цеха, передбачає включення до складу цього випуску зміни залишків незавершеного виробництва. Перевага цього варіанта полягає у тотожності товарного випуску цехів та виробітку бригад. Застосування цього варіанта передбачає проведення інвентаризації і виявлення браку. Кінцевою продукцією при цьому може бути не лише готовий виріб, а й вузол, агрегат в залежності від спеціалізації складальних чи механоскладальних цехів.

За цим варіантом у внутрішніх регламентах підприємства має бути передбачено проведення інвентаризації незавершеного виробництва.

Результати розрахунків при будь-якому варіанті бездокументної передачі оформлюються актами чи відомостями здавання напівфабрикатів по заздалегідь встановленій номенклатурі, де зазначається кількість придатних і відбракованих деталей, зміна залишків незавершеного виробництва.

На практиці застосовуються й інші варіанти документального оформлення міжцехового руху незавершеного виробництва. При цьому

організацію такого оформлення обумовлюють порядок внутрішньоцехового обліку, процес транспортування і зберігання в міжцехових складах.

Таким чином, **на формування облікової політики незавершеного виробництва впливає варіант оформлення міжцехового руху незавершеного виробництва.**

На організацію обліку руху незавершеного виробництва впливає тип організації виробництва. В залежності від цього відокремлюють подетальний та подетально-поопераційний види обліку. У масово-потоківому виробництві, як правило, ведеться *подетальний облік*. Деталі, що пройшли обробку в заготівельних, ливарних чи кувальних цехах, приймаються робітниками відділу технічного контролю і оформляються приймальною квитанцією. Після цього деталі передаються до комори готових деталей або на склад виробничо-диспетчерського відділу, а при їх відсутності безпосередньо цехам споживачам. Цей вид обліку забезпечує лише інформацію про кількість незавершеного виробництва.

Підприємства серійного виробництва ведуть *подетально-поопераційний облік руху деталей* в картках, які відкриваються на кожне найменування незавершеного виробництва. В цих картках зазначаються всі технологічні операції обробки кожної деталі. Записи про надходження заготовок чи матеріалів в цех здійснюють на підставі документів, якими оформляється міжцеховий рух незавершеного виробництва.

При видачі заготовок чи матеріалів з комори цеха дільницям для виконання першої операції в картці зазначають їх кількість, а також дату і табельний номер робітника, що буде обробляти заготовки чи матеріали. Для обліку кількості придатних і відбракованих деталей після виконання першої і всіх наступних операцій застосовують робочі наряди. Передача завершених обробкою деталей в інший цех чи на склад відображається в картці на підставі тих саме документів, що і надходження заготовок чи матеріалу на склад.

Записи в картках виконуються щодня на підставі первинних документів, що дає можливість кожного дня мати достовірну інформацію як про обсяги незавершеного виробництва, так і про ступінь його обробки. Щомісяця підводять підсумки по картках для виявлення залишків деталей на кожній виробничій операції. Бухгалтерія має періодично перевіряти записи в картках, так як кількісні дані карток повинні відповідати виробітку робітників, який зазначений у відрядних нарядах. Це має бути передбачено внутрішніми регламентами. При перевірці зіставляється кількість деталей, які надійшли на обробку, кількість зданих придатних деталей, необроблених і браку.

Таким чином, **при формуванні облікової політики незавершеного виробництва необхідно обрати види обліку деталей: подетальний або подетально-поопераційний.**

На машинобудівних підприємствах підсумковим документом оперативного обліку незавершеного виробництва є баланс руху деталей. Його форма залежить від характеру й умов виробництва, проте, заповнення балансу завжди здійснюється на підставі наступного балансового рівняння:

$$ЗНЗВ_o + Н_d = П_d + Б + ЗНЗВ_1,$$

де $ЗНЗВ_{o,1}$ – залишки незавершеного виробництва на початок та кінець місяця;

$Н_d$ – надходження деталей до цеху;

$П_d$ – передача або витрачання деталей;

$Б$ – документально оформлений брак.

3.3.3. Оцінка незавершеного виробництва

Бухгалтерський облік незавершеного виробництва у вартісній оцінці ведеться в бухгалтерії, де здійснюється оцінка залишків незавершеного

виробництва і розподіл поточних витрат між готовою продукцією та незавершеним виробництвом.

Одним з найскладніших питань облікової політики незавершеного виробництва є порядок оцінки його залишків, тому, в першу чергу, **необхідно визначити склад статей за якими оцінюється незавершене виробництво**. Існує дві точки зору на цю проблему. Перша полягає в тому, що незавершене виробництво необхідно оцінювати у тому ж порядку, за яким формується собівартість готової продукції, тобто оцінювати за всіма калькуляційними статтями. Ця точка зору пояснюється тим, що загальновиробничі витрати пов'язані з виробництвом всього обсягу продукції: як завершеного обробкою, так і часткової готовності. А також тим, що у наступному місяці незавершене виробництво перетвориться у готову продукцію.

Прибічники другої точки зору стверджують, що обмеження собівартості незавершеного виробництва лише змінними (прямими) витратами суттєво не впливає на розмір собівартості готової продукції, проте дозволяє прискорити та спростити формування собівартості незавершеного виробництва та зробити вихідну інформацію більш придатною для аналізу і прийняття рішень стосовно управління витратами виробництва.

У відповідності з діючими галузевими методичними рекомендаціями залишки незавершеного виробництва на кінець звітного періоду оцінюються в більшості галузей економіки (таких, як машинобудівна та металообробна промисловість, прокатне виробництво чорної металургії, виробництво продовольчих товарів та інших галузях) згідно з порядком калькулювання собівартості готової продукції, за винятком втрат внаслідок браку і витрат, що відносяться до готової продукції, а саме відшкодування зносу спеціальних інструментів і пристроїв цільового призначення та інших спеціальних витрат; витрат, пов'язаних з підготовкою та освоєнням виробництва продукції, невиробничих витрат [9-11].

На підприємствах хімічної промисловості, крім добувних та підприємств, які виробляють лаки і фарби, барвники та органічні продукти,

сталеплавильному виробництві, м'ясній та молочній промисловості залишки незавершеного виробництва оцінюються за плановою цеховою собівартістю. Іншими словами, в цих галузях залишки незавершеного виробництва оцінюються за методом обліку повних витрат.

У добувних виробництвах (взуттєва промисловість, дріжджові виробництва, оздоблювальні виробництва) залишки незавершеного виробництва оцінюються за такими статтями, як «Сировина і матеріали», «Покупні комплектуючі вироби, напівфабрикати, роботи і послуги виробничого характеру сторонніх підприємств та організацій», «Паливо й енергія на технологічні цілі», «Основна заробітна плата», «Додаткова заробітна плата», «Відрахування на соціальні заходи».

За фактичними витратами сировини та основних матеріалів залишки незавершеного виробництва підлягають оцінці на підприємствах, що виробляють лаки і фарби, барвники та органічні продукти, в солодових цехах підприємств пиво-безалкогольної промисловості, прядильному виробництві текстильної промисловості, на підприємствах хлібопечення та спиртової промисловості, виробництві макаронів. Таким чином, в цих галузях фактично використовується метод обліку незавершеного виробництва за прямими витратами.

На рівні чинного законодавства з бухгалтерського обліку основним нормативним документом, що регламентує формування собівартості незавершеного виробництва, є П(С)БО 16 «Витрати» та П(С)БО 9 «Запаси». У відповідності до П(С)БО 9 «Запаси» залишки незавершеного виробництва наприкінці місяця повинні оцінюватись у тому ж порядку, в якому формується собівартість готової продукції, тобто за всіма статтями витрат.

Але для формування такої оцінки необхідний певний час, а сучасні умови господарювання вимагають оперативного прийняття рішень. До того ж, проведення аналізу традиційно базується на змінних витратах, як на таких, що можуть бути змінені у поточному періоді. Тому інформація про собівартість, яка розрахована за змінними витратами, використовується при

визначенні цінової політики, обґрунтуванні структури товарного випуску, тощо. Це зумовлює необхідність визначення собівартості незавершеного виробництва і у розрізі змінних витрат.

Тому, при формуванні облікової політики кожне підприємство повинно обґрунтувати методику оцінки незавершеного виробництва відповідно з організаційними особливостями виробництва та інформаційними запитами управління.

На порядок формування облікової політики оцінки незавершеного виробництва впливає значна кількість факторів.

Підприємства, які мають значну номенклатуру продукції або на яких до складу окремих видів готової продукції входить велика кількість деталей та вузлів, а також операції обробки характеризуються незначною трудомісткістю і, одночасно, багатоопераційністю виготовлення деталей, оцінюють незавершене виробництво в умовних výroбах (наприклад, у машинокомплектах). До таких підприємств відносяться переважно машинобудівні підприємства. У цих виробництвах використовують спрощену оцінку незавершеного виробництва в частині заробітної плати: стаття «основна заробітна плата виробничих робітників» умовно оцінюється в розмірі 50% діючої по даному цеху розцінки на всю обробку деталі.

На підприємствах одиничного та індивідуального виробництва незавершене виробництво оцінюється за сумою фактичних витрат по кожному незавершеному замовленню. Загальновиробничі витрати відносяться на вартість кожного замовлення пропорційно до заробітної плати основних виробничих робітників.

На підприємствах, що характеризуються масовим та серійним типом виробництва, незавершене виробництво оцінюють виходячи з норм витрат за кожною статтею прямих витрат з урахуванням ступеню готовності незавершеного виробництва. Витрати матеріалів і заробітної плати відносяться на кожну одиницю незавершеного виробництва безпосередньо, а загальновиробничі витрати додаються загальною сумою на всі деталі за

відсотками до бази розподілу. На цих підприємствах оцінка незавершеного виробництва залежить також від технологічних умов зростання виробничих витрат.

На практиці зустрічаються такі варіанти зростання витрат:

1. Витрати зростають рівномірно;
2. На початку процесу виробництва відбувається значне збільшення витрат (за рахунок витрачання сировини та матеріалів), зростання яких потім продовжується рівномірно;
3. Витрати зростають рівномірно, але на заключному етапі відбувається їх значне збільшення (за рахунок покупних комплектуючих виробів і напівфабрикатів).

На підприємствах, що відносяться до першої групи, незавершене виробництво оцінюється у відповідності до рівня готовності. На підприємствах, на яких витрати зростають у відповідності до другого варіанту, незавершене виробництво оцінюється у розмірі 50% витрат по обробці і вартості матеріалів. При третьому варіанті до собівартості кожного незавершеного виробу матеріали включаються у розмірі 100%, а витрати на обробку на рівні 50%.

На оцінку залишків незавершеного виробництва впливає варіант зведеного обліку витрат, що використовується на підприємстві і повинен бути визначений при формуванні облікової політики. При зведенні витрат виробництва за **напівфабрикатним варіантом** кінцеві залишки незавершеного виробництва оцінюються за собівартістю первинної сировини або напівфабрикатів на попередній стадії обробки і витратами на обробку в межах даного цеху. У такому випадку у витратах незавершеного виробництва кожного цеху відображаються не лише власні витрати на обробку незавершеного виробництва, а й витрати на обробку попередніх цехів.

При зведенні витрат виробництва за **безнапівфабрикатним варіантом** для оцінки залишків незавершеного виробництва спочатку визначають

загальну кількість деталей, які знаходяться в процесі обробки в даному цеху та у наступних цехах згідно технологічного процесу. Потім цю кількість деталей оцінюють виходячи або з нормативної суми витрат даного цеху на обробку одиниці цих деталей, або з планової чи фактичної собівартості обробки таких деталей у даному цеху. До того ж, якщо облік незавершеного виробництва ведеться у подетальному розрізі, то витрати цеху на обробку одиниць деталей відносяться на деталі, що знаходяться в даному цеху в розмірі 50%, а на деталі в наступних цехах – у повному розмірі. На першій стадії обробки в оцінку незавершеного виробництва включають вартість первинних матеріалів по всіх деталях, що залишились у незавершеному виробництві. Тобто при використанні безнапівфабрикатного варіанту у витратах кожного цеху відображаються лише власні витрати і на готову продукцію щомісяця списується лише частка витрат, що відноситься до готової продукції.

Витрати на деталі, передані наступним цехам, що не увійшли до готових виробів, продовжують обліковуватись за цехами в складі їх незавершеного виробництва. Витрати в незавершеному виробництві в кожному цеху в цьому випадку не відповідають фактичній наявності незавершеного виробництва в межах даного цеху. Такий порядок оцінки незавершеного виробництва дозволяє визначити частку витрат цеху в собівартості продукції в цілому по підприємству, але не забезпечує визначення цехової собівартості.

Таким чином, у наказі з облікової політики має бути визначено варіант зведеного обліку витрат, що дозволяю здійснити оцінку незавершеного виробництва.

3.3.4. Інвентаризація незавершеного виробництва

Останній елемент облікової політики незавершеного виробництва – періодичність проведення інвентаризації його залишків.

Наприкінці місяця залишки незавершеного виробництва у натуральному виразі, які піддаються вартісній оцінці, визначаються або за даними бухгалтерського обліку, або на підставі проведення інвентаризації. При цьому при проведенні інвентаризації підприємство одержує достовірну інформацію про фактичні розміри незавершеного виробництва.

Однак, проблемним залишається питання про періодичність проведення інвентаризації залишків незавершеного виробництва.

Так, згідно з Методичними рекомендаціями № 373 незавершене виробництво, а також напівфабрикати власного виробництва, що знаходяться в цехах і підлягають подальшій переробці, інвентаризуються станом на перше число кожного місяця.

У відповідності до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» періодичність проведення інвентаризації активів та зобов'язань визначається керівником чи власником підприємства. Тобто періодичність проведення інвентаризації незавершеного виробництва на державному рівні не регулюється.

Періодичність проведення інвентаризації незавершеного виробництва – це невід'ємний елемент облікової політики кожного підприємства, який має бути врегульованим у наказі про облікову політику. Тому кожне підприємство в залежності від характеру виробництва, розмірів незавершеного виробництва, достовірності облікових даних, методу калькулювання собівартості продукції повинно самостійно визначити як часто інвентаризувати запаси незавершеного виробництва та відобразити це у наказі про облікову політику. У такому разі періодичність проведення інвентаризації незавершеного виробництва буде відповідати умовам виробництва кожного підприємства.

3.3.5. Фактори та елементи облікової політики в частині незавершеного виробництва

Викладений у попередніх параграфах матеріал дозволяє визначити фактори, що впливають на облікову політику підприємства в частині витрат незавершеного виробництва. На облікову політику незавершеного виробництва впливають:

- тип виробництва (гетерогенне, органічне, комбіноване);
- структура управління підприємством (цехова, без цехова);
- організація складського господарства (наявність складів структурних підрозділів);
- наявність та спеціалізація заготівельних цехів;
- метод контролю за витрачанням матеріалів (партійного розкрою, сигнального документування, комбінований);
- первинні документи з обліку виробітку, що застосовуються на підприємстві;
- система оформлення процесу приймання-передачі деталей;
- система міжцехової передачі деталей;
- вид обліку деталей у виробництві (подетальний, подетально-поопераційний);
- галузева приналежність підприємства;
- номенклатура продукції, що виготовляється;
- особливості технологічного процесу та характер виробництва;
- характер зростання витрат виробництва;
- варіант зведеного обліку витрат;
- метод калькулювання собівартості продукції;
- рівень автоматизації обліку.

Узагальнення впливу перелічених факторів дає можливість виокремити елементи облікової політики незавершеного виробництва:

1. Внутрішньоцеховий рух незавершеного виробництва:

1.1. Документи з обліку виробітку, що використовуються структурними підрозділами;

1.2. Графік руху деталей і вузлів в межах цеху;

1.3. Вид обліку деталей у виробництві (подетальний, подетально-поопераційний).

2. Міжцеховий рух незавершеного виробництва:

2.1. Графік руху деталей і вузлів між цехами;

2.2. Форма передачі незавершеного виробництва між цехами (документна, бездокументна);

2.3. Документ з оформлення руху незавершеного виробництва між цехами (накладні, супровідні ярлики, специфікації, картки складського обліку, накопичувальні відомості, карти подачі заготовок, деталей, вузлів);

2.4. Варіант бездокументної передачі незавершеного виробництва (врахування випуску продукції всього підприємства або окремого цеха);

2.5. Баланс руху деталей і вузлів.

3. Оцінка незавершеного виробництва:

3.1. Перелік статей оцінки;

3.2. Особливості розподілу загальновиробничих витрат;

3.3. Варіант зведеного обліку витрат на виробництво (напівфабрикатний, безнапівфабрикатний)

4. Інвентаризація залишків незавершеного виробництва:

4.1. Періодичність проведення;

4.2. Склад інвентаризаційної комісії.

Пункти 3 та 4.1 мають бути відображені у наказі про облікову політику, а решту позицій повинні знайти відображення у інших внутрішніх регламентах підприємства.

Питання для самоконтролю

1. Чому питання обліку та оцінки незавершеного виробництва розглядаються при формуванні облікової політики підприємств?

2. З чим пов'язана необхідність формування облікової політики незавершеного виробництва на машинобудівних підприємствах?
3. Які класифікаційні ознаки враховуються при систематизації визначень незавершеного виробництва?
4. Для яких функцій управління є необхідною інформація про стан незавершеного виробництва?
5. Яким чином узгоджуються терміни «напівфабрикати» та «незавершене виробництво»?
6. Які типи виробництва виділяють та як вони впливають на формування залишків незавершеного виробництва?
7. Сутність терміну «незавершене виробництво»?
8. В якому вигляді ведеться оперативний облік незавершеного виробництва?
9. На підставі яких документів ведеться оперативний облік незавершеного виробництва?
10. Від яких чинників залежить порядок оперативного обліку руху заготовок і деталей, що перебувають у процесі обробки?
11. Які методи застосовують з метою контролю за використанням матеріалів у процесі виробництва в заготівельних цехах машинобудівних підприємств?
12. На підставі яких документів здійснюється контроль за рухом деталей і вузлів в межах цеха?
13. Які види графіків руху деталей і вузлів складаються на машинобудівних підприємствах і з якою метою вони використовуються?
14. Які документи з обліку виробітку застосовуються на машинобудівних підприємствах?
15. Сутність та варіанти маршрутної системи.
16. Які структурні підрозділи машинобудівного підприємства ведуть міжцеховий облік незавершеного виробництва?

17. Що впливає на організацію обліку міжцехового руху незавершеного виробництва?

18. Які варіанти бездокументної форми передачі незавершеного виробництва застосовується на практиці?

19. Які особливості документального оформлення незавершеного виробництва при застосуванні подетального та подетально-поопераційного видів обліку?

20. Що включає бухгалтерський облік незавершеного виробництва?

21. Які види оцінки залишків незавершеного виробництва використовуються на практиці?

22. Яким чином здійснюється оцінка залишків незавершеного виробництва машинобудівних підприємств у відповідності до національних П(С)БО?

23. Які чинники впливають на порядок оцінки незавершеного виробництва?

24. Як оцінюється незавершене виробництво при використанні напівфабрикатного та безнапівфабрикатного варіантів зведеного обліку витрат?

25. Яка періодичність проведення інвентаризації залишків незавершеного виробництва відповідає особливостям машинобудівного підприємства?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Необхідність обґрунтування облікової політики в частині витрат незавершеного виробництва.

2. Елементи облікової політики в частині витрат незавершеного виробництва.

3. Варіанти оцінки залишків незавершеного виробництва та їх використання при формуванні облікової політики підприємства.

4. Періодичність інвентаризації залишків незавершеного виробництва як елемент облікової політики.

5. Розподіл загальновиробничих витрат і формування вартісної оцінки незавершеного виробництва.

6. Проблеми оцінки залишків незавершеного виробництва на дату балансу.

7. Оцінка залишків незавершеного виробництва: галузевий аспект.

8. Особливості формування залишків незавершеного виробництва при використанні різних методів обліку витрат та калькулювання собівартості.

Тести для самоперевірки

1. Де можуть знаходитись предмети праці, які перебувають у незавершеному виробництві:

- а) на робочих місцях;
- б) в стадії транспортування і переміщення;
- в) в стадії здійснення технічного контролю;
- г) на складах заготовок і готових деталей;
- д) всі відповіді вірні.

2. Оцінка балансової статті «незавершене виробництво» визначається процедурою бухгалтерського обліку, оскільки незавершене виробництво визначається як сальдо по рахунку:

- а) 23 «Виробництво»;
- б) 26 «Готова продукція»;
- в) 91 «Загальновиробничі витрати»
- г) 92 «Адміністративні витрати»
- д) всі відповіді вірні.

3. За типом виробництва незавершене виробництво виникає у:

- а) гетерогенному виробництві;
- б) органічному виробництві;
- в) комбінованому виробництві;

- г) механічному виробництві;
- д) відповіді а, б, в;
- е) всі відповіді вірні.

4. З точки зору якої функції управління незавершене виробництво є складовою частиною нормованих оборотних коштів підприємства:

- а) обліку;
- б) контролю;
- в) організація;
- г) планування;
- д) всі відповіді вірні.

5. Ознаки класифікації незавершеного виробництва включають:

- а) функція управління;
- б) тип виробництва;
- в) вид виробництва;
- г) метод калькулювання собівартості;
- д) всі відповіді вірні.

6. У яких сферах діяльності послідовне накопичення витрат від початку виробництва до отримання готового продукту зумовлює наявність незавершеного виробництва:

- а) сільське господарство;
- б) добувна промисловість;
- в) металургійна промисловість;
- г) хімічна промисловість;
- д) текстильна промисловість;
- е) всі відповіді вірні.

7. При формуванні облікової політики, серед інших факторів, також має бути враховано, що у теорії та на практиці облік незавершеного виробництва традиційно поділяється на:

- а) оперативний;
- б) бухгалтерський;

- в) фінансовий;
- г) аналітичний;
- д) відповіді а і б;
- е) відповіді в і г

8. Джерела інформації про первинний облік незавершеного виробництва не включають такий документ:

- а) маршрутний лист;
- б) накладна;
- в) податкова накладна
- г) специфікація;
- д) лімітно-забірна карта;

9. Контроль за рухом деталей і вузлів в межах основних цехів здійснюється на підставі документів з обліку:

- а) матеріалів;
- б) виробітку;
- в) заробітної плати;
- г) цехових витрат;
- д) необоротних активів.

10. Елементи облікової політики незавершеного виробництва:

- а) внутрішньоцеховий рух незавершеного виробництва;
- б) міжцеховий рух незавершеного виробництва;
- в) оцінка незавершеного виробництва;
- г) інвентаризація залишків незавершеного виробництва;
- д) всі відповіді вірні.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
відповідь	д	а	д	б	д	е	д	в	в	д

Основна література

[1-3, 11, 12, 21, 22, 33, 39]

Додаткова література

1. Кононов А.П. Бухгалтерский учет и отчетность промышленных предприятий: лекции, прочит. в ЗВПШ при ЦК КПСС / А.П. Кононов. – М.: Мысль, 1969. – 72 с.
2. Матвеева Т.И. Учет незавершенного производства / Т.И. Матвеева. – М.: Финансы и статистика, 1983. – 104 с.
3. Палий В.Ф. Основы калькулирования / В.Ф. Палий. – М.: Финансы и статистика, 1987. – 288с.
4. Сориная Л.З. Бухгалтерский учет в текстильной и легкой промышленности: Учебник / Л.З. Сориная. – М.: Легпромбытиздат, 1991. – 336 с.
5. Щенков С.А. Бухгалтерский учет в промышленности: учебник / С.А. Щенков. – 3-е изд. – М.: Финансы, 1969. – 423 с.
6. Методические вопросы создания норм и нормативов / Под ред. В.В. Соколова / В.В. Соколов. – М.: Экономика, 1983. –192с.
7. Методичні рекомендації з формування собівартості продукції (робіт, послуг) у промисловості, затверджені наказом Державного комітету промислової політики України від 09.07.2007 р. № 373.– [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uazakon.com/documents/date_6m/pg_gcgew
8. Антоненко А.В. Организация, планирование и управление деятельностью промышленного предприятия / А.В. Антоненко, Н.А. Белов, С.М. Бухало и др.; Под ред. С.М. Бухало. – 2-е изд., перераб. и доп. – К.: Выща школа, Головное издательство, 1989. – 472 с.
9. Новиченко П.П., Рендуков И.М. Учет затрат и калькулирование себестоимости продукции в промышленности: Учебник / П.П. Новиченко, И.М. Рендуков – М.: Финансы и статистика, 1992. – 224 с.
10. Радостовец В.К., Продан Я.Г. Бухгалтерский учет в основных отраслях народного хозяйства: Учебник / В.К. Радостовец, Я.Г. Продан. – 3-е изд., перер. и доп. – М.: Финансы и статистика, 1989. – 428 с. – с. 169.

11. Шейко С.С., Янкелевич М.Н. Учет и калькулирование себестоимости продукции швейной фабрики / С.С. Шейко, М.Н. Янкелевич. – М.: Госместпромиздат, 1962. – 196 с.

3.4. Формування облікової політики з розрахунків за податками і платежами

3.4.1. Податковий аспект облікової політики

У фаховій, методичній та навчальній літературі має місце неоднозначне трактування термінів щодо облікової політики за податковим аспектом. Так, науковцями використовуються за цим напрямом різні терміни: «податкова облікова політика», «облікова політика з метою оподаткування», «облікова політика у сфері податкового обліку», «облікова політика в частині розрахунків з бюджетом за податками і платежами».

У зв'язку з прийняттям Податкового кодексу України, при розробці якого було проголошено про зближення бухгалтерського та податкового обліку, була змінена термінологія, у результаті чого на сьогоднішній день термін «податковий облік» заміщується терміном «облік і звітність в системі оподаткування». Це зумовило певні позитивні зміни в обліку з метою оподаткування та наближенні його до норм законодавства з бухгалтерського обліку, зокрема, ідентичними стали об'єкти оподаткування, час визначення доходів і витрат, капітал процентних витрат тощо.

Формування облікової політики в частині розрахунків з бюджетом за податками та платежами має здійснюватися з урахуванням загальних принципів організації обліку в оподаткуванні та фінансовому обліку, його завдань й критеріїв оцінки якості, процедур коригування даних бухгалтерського обліку з метою оподаткування й визначення баз, способів визначення та сплати податків і платежів до бюджету й позабюджетних фондів. При цьому також слід враховувати аспекти облікової політики, пов'язані з оптимізацією податкових платежів, податковим плануванням.

Відповідно на рівні суб'єкта господарювання є необхідним розробити регламент з облікової політики для цілей оподаткування – документ, у якому платник податків повинен прописати всі ті правила і методи, якими він має намір керуватися при розрахунку і сплаті податків та зборів. Підприємством може бути визначений один з двох варіантів складання регламенту з облікової податкової політики: відобразити окремі питання по кожному податку, який сплачується підприємством, у відповідних розділах єдиного наказу про облікову податкову політику; або скласти для кожного податку свою окрему облікову політику і затвердити їх перелік як додатки до наказу про облікову політику для цілей оподаткування.

Облікова політика підприємства для цілей оподаткування повинна вирішувати три основних завдання (рис. 3.8).

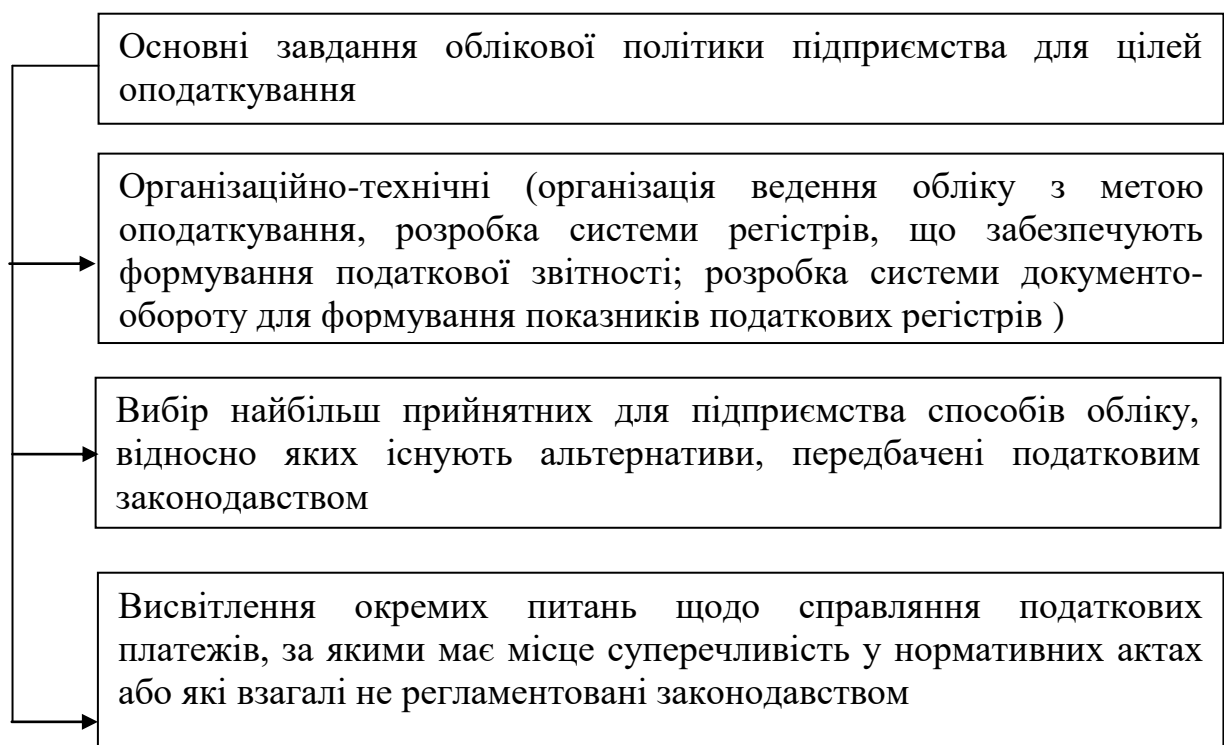


Рисунок 3.8 – Завдання облікової політики підприємства для цілей оподаткування

Вирішення вказаних завдань є досить важливим для підприємства у процесі його подальших взаємовідносин з фіскальними органами. **Складання виваженої облікової політики для цілей оподаткування є**

превентивним заходом унеможливлення багатьох конфліктних ситуацій у взаєминах з фіскальними органами.

Єдиного порядку формування облікової політики для цілей оподаткування чинним законодавство не передбачено, проте, відповідно до окремих його норм, є можливим використовувати наступний алгоритм формування облікової політики в оподаткуванні.

Для ефективного формування податкової облікової політики платник податків має дотримуватись наступних правил:

- підприємством здійснюється вибір одного з декількох способів, які регулюють порядок визначення податкової бази і обчислення податкових платежів з числа тих, які передбачені чинним податковим законодавством;
- обрані способи обліку встановлюються для підприємства в цілому, вони єдині для всіх його структурних підрозділів (включаючи й ті, що мають окремий баланс) незалежно від їх місця розташування;
- дані способи обліку встановлюються на тривалий час, як правило, на звітний рік;
- обрані варіанти податкового обліку повинні бути закріплені відповідним організаційно-розпорядчим документом.

Організація обліку розрахунків за податками – це специфічний елемент відображення, з одного боку, розрахунків за податками в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності, а з іншого – обліку розрахунків відповідно до податкового законодавства та складання податкової звітності. Адже кожне підприємство повинно мати свою податкову політику, яка б враховувала фіскальну і стимулюючу спрямованість податків, платіжний потенціал підприємства, оцінювала ступінь гарантованості розрахунків з бюджетом. При цьому головним фактором правильності ведення обліку розрахунків за податками на підприємствах є чітко визначена організація обліку, що впливає на об'єктивність, достовірність та однозначність розкриття інформації у фінансовій та податковій звітності. Виходячи з зазначеної позиції, податкова

звітність є кінцевою фазою організації обліку розрахунків за податками згідно з податковим законодавством, так само, як фінансова звітність – організації бухгалтерського обліку підприємства. Законодавство з питань оподаткування та подання податкової звітності вимагає від підприємства дотримання чітко визначених норм. У подальшому це дозволяє аналізувати показники податкової звітності, що, в свою чергу, впливає на висновки користувачів та наступні їх дії.

Порядок ведення обліку з метою оподаткування має формалізуватися платником податків в регламенті з облікової політики. При цьому можливим є формування окремого регламенту або відповідного розділу у загальному наказі.

При формуванні Наказу про облікову політику в частині розділу «Організації та методики обліку розрахунків за податками і платежами» необхідно дотримуватися як бухгалтерського, так і податкового законодавства та фіксувати вибір підприємства за альтернативними варіантами, наданими законодавством.

У першому розділі (організаційно-технічний) наказу відображають загальні питання, пов'язані з оподаткуванням: порядок організації обліку з оподаткування; систему реєстрів податкового обліку; документообіг; порядок формування показників податкової звітності; порядок розрахунків з бюджетом; систему внутрішнього контролю за порядком нарахування та сплати податкових платежів, поділ та кооперація праці облікового персоналу, технічні засоби.

В другому розділі (методичний) повинні знайти своє відображення варіанти формування податкової бази за конкретними податковими платежами, які сплачуються підприємством, та які є найбільш прийнятними для підприємства з метою мінімізації податкових платежів з числа всіх існуючих альтернатив, передбачених чинним законодавством.

Суб'єктом формування облікової політики може бути як менеджмент підприємства, так і виконавець замовлення – консалтингова структура,

наукова-дослідна установа або аудиторська фірма. При визначенні необхідних рішень, що стосуються вибору суб'єкта доречно співставити потенційні витрати та отримані вигоди.

Загальні правила організації та методика ведення обліку розрахунків за податками і платежами визначаються НП(С)БО та Податковим кодексом України.

Положення визначені в Наказі про облікову політику в частині обліку розрахунків за податками згідно з ПКУ є обов'язкові до виконання обліковцями. У межах обліку розрахунків за податками відповідно до податкового законодавства та складання податкової звітності не можна відступати від закріплених в ньому методів оцінок та конкретних аспектів податкової політики. Від вірного розуміння, розкриття і реалізації облікової політики на підприємстві, зокрема організації обліку розрахунків за податками, залежить ефективність діяльності в цілому.

При формуванні облікової політики підприємства щодо обліку розрахунків за податками необхідно розкрити методику обліку розрахунків за тим чи іншим податком в залежності від характеру та специфіки діяльності підприємства, його галузевих особливостей, визначених відповідно до положень Податкового кодексу України.

Ведення обліку розрахунків за податками згідно з ПКУ суб'єктами господарювання, які сплачують податки на різних засадах, дає результат, який спрощує завдання інтерпретації податкової звітності зовнішніми користувачами та аудиторами.

Для цілей оподаткування платники податків зобов'язані вести облік доходів, витрат та інших показників, пов'язаних із визначенням об'єктів оподаткування та/або податкових зобов'язань, на основі первинних документів, реєстрів бухгалтерського обліку, фінансової звітності, інших документів, пов'язаних з обчисленням і сплатою податків та зборів, ведення яких передбачено законодавством (п. 44.1 ст. 44 ПКУ).

Таким чином, чітка регламентація процедури формування та використання податкової облікової політики, під якою слід розуміти сукупність обраних платником податків способів ведення податкового обліку та порядку обчислення податкових платежів, дозволить знизити рівень податкового навантаження підприємства та запобігти податковим ризикам.

3.4.2. Особливості формування облікової політики по розрахунках з бюджетом за окремими податками

У Наказі про облікову політику підприємства обов'язково мають бути закріплені положення щодо обліку податкових розрахунків, зокрема ПДВ. **Під обліковою політикою розрахунків за ПДВ слід розуміти спосіб організації та ведення бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ.**

При формуванні облікової політики підприємства щодо обліку розрахунків за податками необхідно розкрити методику обліку розрахунків за тим чи іншим податком в залежності від характеру та специфіки діяльності підприємства, його галузевих особливостей та положень Податкового кодексу України.

У Наказі про облікову політику, зокрема розділі «Організація обліку розрахунків за податками» необхідно вирішити наступні питання: затвердити перелік документів, які будуть використовуватися для бухгалтерського обліку та обліку розрахунків з ПДВ згідно з податковим законодавством та нормативним регламентом ведення фінансового обліку; встановити механізм визначення нарахування зобов'язань до бюджету окремо при виникненні зобов'язань за першою подією: грошові кошти або відвантаження; визначити методику ведення аналітичного обліку.

Для підприємств, що мають право використання касового методу нарахування ПДВ, застосування різних ставок оподаткування або пільгового

режиму оподаткування є необхідним зазначити це у Наказі та надати окремим додатком відповідні документи.

У додатках до розділу «Організація обліку розрахунків за податками і платежами» Наказу про облікову політику вважаємо за необхідне навести:

1) витяги положень законодавства, якими керується підприємство при веденні обліку розрахунків за податками згідно з бухгалтерським та податковим законодавством;

2) перелік та форми затверджених документів, в яких накопичуються дані для розрахунку того чи іншого податку;

3) форми податкової звітності та прикріплені до них законодавчі акти, щодо порядку їх заповнення.

Об'єктом облікової політики розрахунків за ПДВ є безпосередньо розрахунки за ПДВ. Натомість елементи облікової політики розрахунків за ПДВ слід розглядати в розрізі складових організації бухгалтерського обліку: технічній, організаційній і методичній. З точки зору безпосередньо забезпечення правильності відображення на рахунках бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, найбільше значення має методична складова. Ураховуючи невизначені законодавством та варіативні аспекти бухгалтерського обліку розрахунків за ПДВ, у Наказі про облікову політику підприємства мають закріплюватися елементи наведені у табл. 3.3

Таблиця 3.3 – Положення облікової політики щодо методичної складової розрахунків за ПДВ

Елементи облікової політики	Альтернативні варіанти
1	2
Метод нарахування ПДВ	- касовий; - нарахувань (загальний)
Методика ведення окремого обліку розрахунків за ПДВ	- в окремих регістрах бухгалтерського обліку; - у відповідних аналітичних розрізах рахунків бухгалтерського обліку
Процедура розподілу сум податкового кредиту між операціями, що оподатковуються й не оподатковуються ПДВ	- умовний продаж; - частка використання сплаченого (нарахованого) податку

Для удосконалення формування облікової політики з ПДВ доцільно скористатися структурно-логічною схемою методики його визначення, яка може бути додатком до наказу про облікову політику (табл. 3.4).

Таблиця 3.4 – Структурно-логічна схема методики визначення податку на додану вартість

№	Етапи визначення	Посада виконавця	Терміни виконання	Нормативно-правове забезпечення
1	2	3	4	5
I	Реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних			Лист ДФСУ від 02.02.2016 р. № 2097/6/99-95-42-01-16-01
II	Обчислення суми ПДВ згідно вибраного методу з застосуванням відповідної ставки			Ст. 200 ПКУ
III	Відображення результатів розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку			Наказ МФУ від 01.07.1997 р. № 141 із зм. від 16.11.2015
IV	Заповнення податкової декларації з податку на додану вартість			Наказ Мінфіну України від 28.01.2016 № 21
V	Сплата обрахованої суми ПДВ до бюджету			Ст. 203 ПКУ

Представлені етапи структурно-логічної схеми методики визначення податку на додану вартість повинні враховувати вимоги діючих нормативно-правових документів.

Податкові наслідки по розрахунках з бюджетом виникають за товарними розрахунками, що обумовлює необхідність узгодження податкових аспектів облікової політики в частині ПДВ та методичної складової облікової політики в частині розрахунків.

Щодо розрахунків за товарними операціями, є необхідним передбачити рівень аналітики по розрахунках з контрагентами, що є постійними для підприємств та з якими укладено декілька договорів. Так, за умови формалізації у внутрішньому регламенті рівня аналітики «договір», наприклад, є необхідним нарахувати податкові зобов'язання по операціях з «відвантаження» в межах виконання одного контракту та податкові

зобов'язання з попередньої оплати, що надходить за іншим контрактом. За умови визначення аналітики у розрізі контрагентів податкові наслідки будуть інші.

Правила визначення об'єкта оподаткування податком на прибуток визначено в пп. 134.1.1 п. 134.1 ст. 134 Податкового кодексу. Відповідно до цієї норми платники податку на прибуток поділяються на дві категорії залежно від їх річного доходу.

До платників податку на прибуток з малими доходами належать платники, у яких річний дохід від будь-якої діяльності (за вирахуванням непрямих податків), визначений за правилами бухгалтерського обліку за останній річний звітний (податковий) період, не перевищує 20 млн. грн. Такі платники можуть визначати об'єкт оподаткування без коригування фінансового результату до оподаткування на усі різниці (крім від'ємного значення об'єкта оподаткування минулих податкових (звітних) років), визначені відповідно до положень Податкового кодексу.

Рішення про незастосування коригування фінансового результату до оподаткування на різниці приймається платниками самостійно. Про прийняте рішення слід зазначити в декларації з податку на прибуток та зафіксувати це рішення регламентом з облікової політики.

У межах обліку розрахунків за податками відповідно до податкового законодавства та складання податкової звітності не можна відступати від закріплених у внутрішньому регламенті методів оцінок та конкретних аспектів податкової політики. Від вірного розуміння, розкриття і реалізації облікової політики на підприємстві, зокрема організації обліку розрахунків за податками, залежить ефективність діяльності в цілому.

Питання для самоконтролю:

1. Що є джерелом інформації при складанні податкової звітності?

2. Яких принципів організації обліку необхідно дотримуватися при формуванні облікової політики в частині розрахунків з бюджетом за податками та платежами?
3. Що представляє собою внутрішній регламент облікової політики підприємства для цілей оподаткування?
4. Які завдання повинна вирішувати облікова політика підприємства для цілей оподаткування?
5. Які питання щодо оподаткування підприємства слід відображати в організаційно-технічному розділі Наказу про облікову політику?
6. Які питання щодо оподаткування підприємства слід відображати в методичному розділі Наказу про облікову політику?
7. Нормами якого законодавства слід керуватись при формуванні облікової політики в частині розрахунків з бюджетом за податками та платежами?
8. Від чого залежить методика формування облікової політики підприємства щодо обліку розрахунків з бюджетом за податками та платежами?
9. Які елементи облікової політики впливають на формування бази оподаткування та розрахунків за податками і платежами?
10. Дати визначення облікової політики розрахунків за ПДВ
11. Які питання необхідно зафіксувати у Наказі про облікову політику у розділі «Організація обліку розрахунків за податками та платежами»?
12. Перелічити об'єкти облікової політики щодо розрахунків за податком на додану вартість.
13. Які елементи щодо обліку розрахунків за податком на додану вартість повинні відображатись в Наказі про облікову політику?
14. У чому проявляється взаємозв'язок елементів облікової політики бухгалтерського обліку з обліком з метою визначення бази оподаткування податком на прибуток?

15. Що представляє собою Наказ з облікової політики для цілей оподаткування?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Проблемні аспекти формування облікової політики в частині податкових різниць

2. Методичні підходи до аналізу податкового навантаження з метою формування облікової політики

3. Проблемні аспекти облікової політики з метою оподаткування сільськогосподарських товаровиробників

4. Проблемні аспекти облікової політики з метою оподаткування суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності

Тести для самоперевірки

1. Нормами якого законодавства необхідно керуватись при формуванні облікової політики в частині розрахунків за податками та платежами?

- а) бухгалтерського;
- б) податкового і бухгалтерського;
- в) податкового;
- г) вірних відповідей немає.

2. Оберіть критерій, який дає право на вибір варіанту оподаткування податком на прибуток без коригування на податкові різниці.

- а) дохід платника податку менше 20 млн. грн.;
- б) дохід більше 20 млн. грн. і платник податку має статус суб'єкта малого підприємництва;
- в) дохід платника податку складає 20 млн. грн.;
- г) дохід платника податку більше 20 млн. грн.

3. Який метод нарахування амортизації в межах облікової політики не може обрати платник податку на прибуток?

- а) прискореного зменшення залишкової вартості;
- б) виробничий;
- в) кумулятивний;
- г) прямолінійний.

4. Вартість об'єкту необоротних активів в межах облікової політики з метою оподаткування:

- а) визначається підприємством в межах облікової політики;
- б) більше 3000 грн.;
- в) більше 2000 грн.;
- г) більше 6000 грн. та відповідає встановленому П(С)БО 7.

5. При формуванні облікової політики підприємства щодо розрахунків за податками необхідно враховувати:

- а) методику обліку розрахунків за окремими податками;
- б) специфіку діяльності підприємства;
- в) галузеві особливості його діяльності, визначені відповідно до норм податкового законодавства;
- г) усі відповіді правильні.

6. Яке з правил формування облікової політики не відноситься до правил податкової політики?

а) підприємством здійснюється вибір одного з декількох способів, які регулюють порядок визначення податкової бази і обчислення податкових платежів з числа тих, які передбачені чинним податковим законодавством;

б) дані способи обліку встановлюються на тривалий час, як правило, на звітний рік;

в) дані способи обліку встановлюються на звітний квартал;

г) обрані варіанти податкового обліку повинні бути закріплені відповідним організаційно-розпорядчим документом.

7. Хто може виступати суб'єктом формування податкового аспекту облікової політики?

- а) виключно керівник;

- б) виключно головний бухгалтер;
- в) менеджмент підприємства;
- г) менеджмент підприємства, консалтингова структура, науково-дослідна установа або аудиторська фірма.

8. Вимоги яких облікових стандартів необхідно враховувати при формуванні податкового аспекту облікової політики в частині податку на прибуток?

- а) НП(С)БО 1, П(С)БО 11;
- б) НП(С)БО 1, П(С)БО 11, П(С)БО 17;
- в) НП(С)БО 1, П(С)БО 15, П(С)БО 16;
- г) П(С)БО 15, П(С)БО 16.

9. Чи мають право платники податку на прибуток в межах облікової політики повторно обрати право на оподаткування без коригування на податкові різниці?

- а) так;
- б) ні;
- в) так, за умовою доходу менше 20 млн. грн.;
- г) немає правильної відповіді.

10. Етапи визначення ПДВ, як основа формування облікової політики

а) обчислення суми ПДВ згідно обраного методу з застосуванням відповідної ставки; реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; відображення результатів розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку; заповнення податкової декларації з податку на додану вартість; сплата обрахованої суми ПДВ до бюджету;

б) реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; обчислення суми ПДВ згідно вибраного методу з застосуванням відповідної ставки; заповнення податкової декларації з податку на додану вартість; відображення результатів

розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку; плата обрахованої суми ПДВ до бюджету;

в) обчислення суми ПДВ згідно вибраного методу з застосуванням відповідної ставки; реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; сплата обрахованої суми ПДВ до бюджету; відображення результатів розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку; заповнення податкової декларації з податку на додану вартість;

г) реєстрація податкових накладних та розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних; обчислення суми ПДВ згідно вибраного методу з застосуванням відповідної ставки; відображення результатів розрахунків на рахунках бухгалтерського обліку; заповнення податкової декларації з податку на додану вартість; сплата обрахованої суми ПДВ до бюджету.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
відповідь	б	а	б	г	г	в	г	б	б	г

Основна література

[1-3, 11, 12, 21, 22, 33, 39]

Додаткова література

1. Податковий кодекс України від 02.12.2010 р. № 2755-VI / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755>

2. Лист ДФСУ від 10.02.2016 р. № 2759/6/99-95-42-01-15 «Щодо формування витрат на підставі оформлених неналежним чином первинних документів для розрахунку фінансового результату до оподаткування при визначенні об'єкта оподаткування податком на прибуток» / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.documenty.in.ua/lyst-dfs-vid-28-01-2016->

3. Наказ Міністерства фінансів України від 20.10.2015 р. № 897 «Про затвердження форми Податкової декларації з податку на прибуток підприємств», зареєстрований у Міністерстві юстиції України 11.11.2015 р. за № 1415/27860 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.liga.zakon.ua/l_doc2.nsf/link1/T990996.html

4. Інструкція з бухгалтерського обліку податку на додану вартість, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 01.07.1997 р. № 141 [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=z0284-97>.

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: Наказ МФУ від 31.01.2000 р. № 20 / [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00>

6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід»: Наказ МФУ від 29.11.1999 р. № 290 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

7. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 № 318 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua

8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 17 «Податок на прибуток»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 28.12.2000 р. № 353 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0047-01>

РОЗДІЛ 4

МЕТОДИЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ЗА ВИДАМИ ДІЯЛЬНОСТІ

4.1. Облікова політика як інструмент управління витратами маркетингово-збутової діяльності

4.1.1. Сучасний стан обліку маркетингово-збутових витрат та елементи облікової політики

Відповідно до діючого Плану рахунків, облік маркетингово-збутових витрат передбачено вести на рахунку 93 «Витрати на збут». На цьому рахунку відповідно до п. 19 П(С)БО 16 «Витрати» відображаються: витрати пакувальних матеріалів для затарювання готової продукції; ремонт тари; оплата праці та комісійні винагороди працівникам, що забезпечують збут; витрати на рекламу та дослідження ринку (маркетинг); витрати на передпродажну підготовку товарів; витрати на відрядження працівників, зайнятих збутом; витрати на утримання основних засобів, інших матеріальних необоротних активів, пов'язаних із збутом; витрати на транспортування і страхування готової продукції відповідно до умов поставки, витрати на гарантійний ремонт і гарантійне обслуговування; витрати на страхування призначеної для подальшої реалізації готової продукції (товарів), що зберігається на складі підприємства; витрати на транспортування готової продукції (товарів) між складами підрозділів (філій, представництв) підприємства; інші витрати, пов'язані зі збутом продукції, товарів, робіт, послуг.

Діюче законодавство передбачає для обліку витрат один з наступних варіантів. По-перше, групування витрат за економічними елементами на рахунках класу 8, списання прямих і виробничих накладних витрат на рахунок 23 «Виробництво» та віднесення інших витрат на рахунок 79

«Фінансові результати». По-друге, групування витрат за економічними елементами, з подальшим їх списанням на рахунок 23 «Виробництво» та рахунки витрат за видами діяльності (клас 9), із подальшим віднесенням витрат на результати основної діяльності. Третій варіант аналогічний попередньому, за виключенням групування витрат за економічними елементами. ***Вибір варіантів ведення обліку витрат є елементом облікової політики підприємства.***

Методика й організація обліку витрат відповідно до діючого Плану рахунків та Положень (стандартів) бухгалтерського обліку є сьогодні адаптованою до міжнародної, зокрема, англо-американської моделі обліку. В її основу покладені метод обліку й калькулювання витрат «директ-костинг», який передбачає визначення собівартості за змінними витратами та списання операційних невиробничих витрат зразу ж, без додаткового їх розподілу між видами продукції, вартістю реалізованої та залишками нереалізованої продукції, на фінансові результати від основної діяльності.

Інформація, що формується в межах фінансового обліку сьогодні дозволяє провести лише загальний аналіз невиробничих витрат оскільки вона орієнтована на узагальнюючі показники фінансової звітності. Для розробки конкретних заходів з покращення структури витрат, збільшення їх ефективності з метою раціонального управління ними необхідна більш детальна інформація, яку повинна забезпечувати система внутрішньогосподарського (управлінського) обліку.

Вимоги П(С)БО 16 «Витрати», не передбачають можливості формування надійної інформаційної бази управління маркетингово-збутовими витратами, в зв'язку з чим, дані про використання матеріальних, трудових, фінансових ресурсів, спрямованих на реалізацію функцій маркетингу, залишаються поза увагою бухгалтерів.

Суттєвим недоліком інформаційної бази управління маркетингово-збутовими витратами, який зумовлений діючою методикою обліку, є відсутність чіткості у визначенні та розмежуванні витрат маркетингово-

збутової діяльності. Пункт 19 П(С)БО 16 «Витрати» визначає збутові витрати як “витрати, пов’язані з реалізацією (збутом) продукції». Визначення маркетингових витрат у діючому стандарті відсутнє. Вони подаються лише як елементи збутових витрат, а саме: витрати на рекламу, дослідження ринку (маркетингові).

Досвід роботи закордонних та вітчизняних підприємств свідчить, що маркетинг і збут є різними видами діяльності, вони мають відмінні цілі та методи їх реалізації і є обов’язковим дуже важливим елементом успішної роботи підприємств в умовах ринку. Вони вимагають певних витрат, що потребує організації відповідної інформаційної бази для оцінки їх ефективності.

Основною передумовою раціональної організації обліку маркетингово-збутових витрат є їх обґрунтована класифікація і чітка постановка мети, задля якої здійснюється облік певного виду витрат та завдань, що її реалізують.

При цьому слід розуміти, що ніяка класифікація, якою б науково обґрунтованою вона не була, не може бути визначена однозначно. Побудова обліку невиробничих витрат повинна передбачати певну свободу підприємств у визначенні методології їх обліку. Таким чином, ***важливою передумовою формування раціональної облікової політики маркетингово-збутових витрат є їх класифікація.***

В сучасних умовах становлення ринкової економіки та розробки ринкового механізму, неможливо жорстко регламентувати склад невиробничих витрат. В таких умовах стандарти, що регламентують облік невиробничих витрат містять лише загальні підходи до класифікації витрат, які дозволяють підприємствам самостійно формувати склад та статті витрат. Отже, ***визначення статей витрат та їх складу є важливим елементом облікової політики.***

Згадані недоліки діючої методики обліку витрат, що регламентується П(С)БО 16 «Витрати», призводять до того, що на практиці інформація про

однорідні за економічним змістом витрати, пов'язані з маркетингово-збутовою діяльністю, відображається на різних рахунках, а саме:

- 23 «Виробництво» – витрати допоміжних виробництв: транспортної дільниці з надання відповідних послуг маркетинговій службі підприємства; витрати рекламного відділу, пов'язані з розробкою і виготовленням ескізів, етикеток, зразків фірмової упаковки, рекламоносіїв;

- 39 «Витрати майбутніх періодів» – передплата преси; сплачені наперед збори до державних органів влади; витрати на проведення рекламних кампаній та маркетингові дослідження по продукції, що випускатиметься у майбутньому;

- 92 «Адміністративні витрати» – витрати на заробітну плату та відрахування на соціальні заходи працівників відділу маркетингу, витрати на службові відрядження, витрати на ремонт та утримання приміщень маркетингової служби; витрати, пов'язані з матеріально-технічним забезпеченням апарату управління маркетингової служби; оплата послуг сторонніх організацій: інформаційно-консультативного характеру, поштово-телеграфних, з обслуговування технічних засобів управління; витрати на підвищення кваліфікації; амортизаційні відрахування по основних засобах та нематеріальних активах; орендна плата;

- 941 «Витрати на дослідження і розробки» – витрати на виробництво нових видів продукції у період їх освоєння; витрати, пов'язані з підготовкою та освоєнням випуску нових видів продукції;

- 93 «Витрати на збут» – витрати на рекламу і передпродажну підготовку товарів; представницькі витрати; витрати на участь у виставках, ярмарках, вартість безоплатно переданих зразків і моделей;

- 47 «Забезпечення майбутніх витрат та платежів» – витрати на створення резервів для після продажного обслуговування, гарантійного ремонту та гарантійного обслуговування.

Таким чином, для раціональної побудови бухгалтерського обліку витрат і можливості використання облікових даних для інформаційного

забезпечення управління витратами **необхідним є відпрацювання такого елемента облікової політики як робочий План рахунків в частині витрат на маркетингово-збутову діяльність.**

Відповідно до діючого законодавства прямі витрати відносяться на рахунок 23 «Виробництво» і формують виробничу собівартість, а непрямі відносяться на відповідні рахунки дев'ятого класу. При цьому П(С)БО 16 «Витрати» допускає поділ непрямих витрат на постійні та змінні, але лише в частині загальновиробничих витрат.

Що стосується маркетингово-збутових витрат, то вони, відповідно до діючого законодавства, що регламентує фінансовий облік, не включаються до виробничої собівартості, а в повному обсязі списуються на фінансовий результат звітного періоду.

Такий порядок знижує можливість використання облікової інформації для управління витратами. Адже значна частина маркетингово-збутових витрат має пряме відношення до конкретного продукту і змінюється в залежності від обсягів його виробництва та реалізації. До таких витрат відносяться: більшість збутових витрат (витрати на пакувальні матеріали для затарювання готової продукції на складах готової продукції, транспортно-експедиційні витрати, витрати на гарантійний ремонт, витрати з передпродажної підготовки); частково маркетингові витрати (сервісне обслуговування, скидки з ціни, безкоштовне надання продукції у рекламних цілях, рекламні заходи по конкретному продукту); інші операційні витрати (витрати на дослідження та розробки конкретного продукту, визнані штрафи, пені, неустойки).

Тому для формування ефективної інформаційної бази управління витратами необхідним є поділ невиробничих витрат на постійну та змінну частини. Отже, **поділ маркетингово-збутових витрат на постійні та змінні є важливим елементом облікової політики.**

Відповідно до діючого в Україні законодавства маркетингово-збутові витрати відносяться до витрат періоду і повинні списуватися повністю на

фінансовий результат. Списання усіх витрат періоду на фінансовий результат призводить до порушення принципу відповідності доходів та витрат, передбаченого Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», який вимагає для визначення фінансового результату звітного періоду порівнювати доходи звітного періоду з витратами, що були здійснені для отримання цих доходів.

Значна частина невиробничих витрат (реклама, маркетингові дослідження, наукові дослідження та розробки) передусь одержанню доходів, пов'язаних із цими витратами. А такі витрати, як гарантійний ремонт, сервісне обслуговування здійснюються після отримання доходу від реалізації продукції.

Для дотримання принципу відповідності доходів та витрат, при відображенні в обліку витрат маркетингово-збутової діяльності, доречним є використання методики обліку витрат майбутніх періодів (для витрат, що передують доходу), а також механізму створення резервів витрат (для витрат, що здійснюються після одержання доходу).

Таким чином, ***важливим елементом облікової політики є механізм розподілу маркетингово-збутових витрат за звітними періодами.***

Важливим завданням обліку витрат в умовах ринкової економіки є інформаційне забезпечення ефективної цінової політики підприємства. Для обґрунтування ціни виробу побудова обліку витрат повинна передбачати їх ідентифікацію з конкретним видом продукції. Здійснюється цей процес через розподіл витрат на прямі та непрямі по відношенню до продукції. Діюча на сьогодні модель обліку витрат передбачає включення до собівартості лише виробничих витрат. Невиробничі витрати в повному обсязі списуються на фінансовий результат періоду.

Таким чином, показник повної собівартості, який є необхідним для обґрунтування цінової політики підприємства, формується виключно в рамках внутрішньогосподарського обліку, який часто ведеться в позасистемному порядку. Така ситуація знижує аналітичність показника

собівартості, що формується за даними бухгалтерського обліку, викривляє оцінку активів підприємства, ускладнює процес прийняття управлінських рішень щодо ціни.

У зв'язку з цим, при формуванні облікової моделі невиробничих витрат доцільно вести відокремлений облік прямих та непрямих витрат у складі невиробничих витрат, а також включення невиробничих витрат, які можна ідентифікувати з конкретним продуктом, до складу собівартості реалізованої продукції. Перелік невиробничих витрат, що включаються до собівартості, повинен визначатись підприємством самостійно.

Отже важливим елементом облікової політики маркетингово-збутових витрат є їх розподіл між об'єктами калькулювання з метою визначення повної собівартості виробленої та реалізованої продукції.

Процедура списання не може бути однаковою для всіх витрат, що входять до складу невиробничих. Змінні невиробничі витрати, що мають пряме відношення до конкретного виду продукції, можуть включатися в собівартість реалізованої продукції, при чому деякі прямо, а деякі – через рахунки резервів та витрат майбутніх періодів.

І лише для постійних невиробничих витрат доцільним є безпосереднє списання у повному обсязі на фінансовий результат. Тобто, варіант списання невиробничих витрат, так само, як і поділ їх на постійні та змінні залежить від особливостей протікання внутрішньогосподарських процесів на конкретному підприємстві.

Таким чином, **облікова політика повинна передбачати не лише вибір статей маркетингово-збутових витрат, а й порядок їх списання.**

Побудова аналітичного обліку витрат передбачає визначення об'єктів обліку витрат. Відповідно до П(С)БО 16 об'єкт витрат це продукція, роботи, послуги або вид діяльності підприємства, які потребують визначення пов'язаних з їх виробництвом (виконанням) витрат.

При побудові внутрішньогосподарського обліку важливими є такі об'єкти витрат як місця виникнення витрат, центри витрат та центри

відповідальності, в розрізі яких обліковуються витрати. По відношенню до витрат маркетингово-збутової діяльності особливо важливі є дві останні категорії.

Вибір центрів витрат та центрів відповідальності при побудові обліку невиробничих витрат доцільно здійснювати із врахуванням таких чинників, як: технологічні та організаційні особливості підприємств, функціональна характеристика видів діяльності, що спричиняють невиробничі витрати. В окремих випадках доцільним є обліковувати маркетингово-збутові витрати в розрізі не лише виготовленої, а й реалізованої продукції.

Отже, важливим елементом облікової політики, що визначає побудову обліку маркетингово-збутових витрат є об'єкти витрат.

Вищевикладене дозволяє визначити наступні елементи облікової політики, що визначають побудову обліку маркетингово-збутових витрат:

- варіанти ведення обліку витрат (використання 8 та 9 класів Плану рахунків);
- об'єкти обліку маркетингово-збутових витрат;
- визначення статей витрат та їх складу, що базується на науково обґрунтованій їх класифікації;
- відпрацювання робочого Плану рахунків в частині витрат на маркетингово-збутову діяльність;
- поділ маркетингово-збутових витрат на постійні та змінні;
- механізм розподілу маркетингово-збутових витрат за звітними періодами з метою формування фінансового результату звітного періоду та об'єктами калькулювання з метою визначення повної собівартості виробленої та реалізованої продукції;
- порядок списання маркетингово-збутових витрат.

4.1.2. Характеристика видів діяльності, що зумовлюють маркетингово-збутові витрати та обґрунтування побудови робочого Плану рахунків

Побудова робочого Плану рахунків в частині витрат визначається їх раціональною класифікацією, яка в свою чергу повинна базуватися на глибокому розумінні сутності діяльності, що зумовлює ті чи інші витрати. Особливі труднощі при цьому сьогодні існують по відношенню до маркетингово-збутових витрат. Це зумовлено наступними обставинами.

По-перше, зростанням питомої ваги цих витрат, що пов'язано з об'єктивним процесом зміни пріоритетів діяльності підприємств в умовах ринку. У конкурентних умовах ринкового господарювання практично неможливо знизити рівень виробничих витрат підприємства нижче певної межі (нижня границя ціни), тому необхідно шукати інші шляхи збільшення прибутків підприємства: освоєння ринкових «ніш»; використання різноманітних каналів розподілу; публічна пропаганда (реклама); використання порівняльного аналізу цінових та якісних показників; модифікація існуючої продукції на основі впровадження сучасних технологій виробництва. Тобто, збільшення прибутковості виробництва стає можливим за умови збільшення витрат на маркетингову й збутову діяльність. Звідси особлива увага сьогодні повинна приділятися проблемам визначення оптимального розміру маркетингово-збутових витрат.

По-друге, невідпрацьованість методики обліку маркетингово-збутових витрат зумовлює практику ведення бухгалтерського обліку з поданням обмеженої інформації щодо маркетингово-збутової діяльності. Досі залишається невирішеним питання організації та методики обліку маркетингових витрат як у синтетичному, так і в аналітичному розрізі, тому це питання потребує детального вивчення сутності маркетингової діяльності.

Визначення суті певного виду діяльності дає змогу сформулювати його мету та завдання, але воно не достатнє для побудови обліку витрат, оскільки

витрати зумовлюються не самим по собі видом діяльності, а функціями, що реалізують завдання та мету виду діяльності.

Вивчення наведених в економічній літературі функцій маркетингової діяльності дає можливість виділити у складі маркетингової діяльності окремі підвиди, що забезпечують виконання однорідних функцій:

- аналітична функція;
- інноваційна функція;
- формування попиту та стимулювання збуту;
- організація та управління маркетингово-збутової діяльності.

Поділ маркетингової діяльності на окремі підвиди дозволяє безпосередньо пов'язувати їх з організаційною структурою підприємства, здійснювати облік, регулювання і контроль за кожним видом маркетингових витрат.

Аналітична діяльність маркетингу полягає у проведенні маркетингових досліджень – систематичному накопиченні бази даних, необхідної для визначення та реалізації тактики і стратегії підприємства. Вона пов'язана зі збором, аналізом, опрацюванням необхідної інформації службами маркетингу або зовнішніми незалежними консалтинговими фірмами. Маркетингові дослідження можна поділити на два блоки: ринкові дослідження; дослідження внутрішнього середовища фірми.

Інформація, отримана у результаті маркетингового аналізу зовнішнього макросередовища, ринкової кон'юнктури, внутрішнього стану фірми дозволяє підприємствам визначити пріоритетні цілі та напрямки діяльності в певному часовому інтервалі тобто здійснювати тактичне і стратегічне планування.

Важливим показником маркетингової активності є **інноваційна діяльність** товаровиробників, що пов'язана з виробничою функцією маркетингу. Суть її полягає у здійсненні наукових досліджень, пов'язаних із розробкою та впровадженням у виробництво нових продуктів та нових технологій, що відповідають вимогам споживачів.

У процесі створення нового продукту виникають витрати на:

- науково-дослідні роботи (фундаментальні дослідження): генерація ідей, відбір ідей, розробка і перевірка концепцій товару, економічний аналіз;
- науково-технологічну діяльність (отримання, поширення, застосування нових знань у сфері технологічних, інженерних, економічних питань);
- дослідно-експериментальні роботи: конструкторська розробка торгової марки; розробка технологій виробництва товару; розробка регламентної документації; виготовлення дослідного зразка;
- випробування;
- ліцензування і патентування продукції;
- підготовку ринку і комерційну реалізацію.

Комерційний успіх як нового, так і вже освоєного продукту визначається в значній мірі інтенсивністю **діяльності по формуванню попиту та стимулюванню збуту (ФОПСТИЗ)**. Працюючи в умовах ринкового середовища підприємства, щоб зберегти конкурентоспроможність, повинні вдаватись до різних методів стимулювання збуту, спрямованих на формування позитивної думки споживача про продукцію підприємства, що веде до збільшення попиту, обсягів продажу. Найефективнішим інструментом формування попиту та стимулювання збуту вважають рекламу.

Маркетингова діяльність, як і будь-який інший вид діяльності, потребує належної **організації та управління**. Витрати на управління маркетинговою діяльністю – це витрати на утримання адміністративного персоналу служби маркетингу, яка здійснює тактичне і стратегічне планування, організовує належне інформаційне забезпечення, керує асортиментною та ціновою політикою, проводить контроль виконання намічених цілей і завдань.

Таким чином, дослідження суті маркетингової діяльності дозволяє зробити висновок про доцільність виділення у її складі наступних

функціональних підвидів: аналітична діяльність, пов'язана із проведенням маркетингових досліджень; інноваційна діяльність, направлена на розробку та впровадження нового продукту; діяльність, що забезпечує формування попиту та стимулювання збуту; організація та управління маркетингово-збутовою діяльністю.

Суттєвим недоліком діючої практики ведення обліку маркетингово-збутових витрат є відсутність чіткого розмежування збутових та маркетингових витрат. Ці витрати, справді, схожі за своїм місцем у загальній класифікації витрат виробництва, проте, відмінні за функціональним змістом та роллю в господарському процесі.

Збутова діяльність ідентична маркетинговій категорії «товарорух» або «розподіл», котра трактується, як діяльність підприємства із планування, практичної реалізації і контролю за фізичним переміщенням готових виробів від місця їх виготовлення до місця експлуатації з метою задоволення потреб та попиту споживачів і забезпечення прибутку для виробників.

Отже, за економічною суттю маркетинг і збут – це принципово відмінні категорії: якщо збут охоплює процеси фізичного переміщення готової продукції, то маркетинг спрямований на використання інтелектуального потенціалу трудових ресурсів для управління підприємством в умовах ринку.

Трактування збуту як системи товароруху дозволяє виділити наступні функціональні елементи збутової діяльності:

- управління системою товароруху (складання на основі маркетингових досліджень програми збуту);
- складування готової продукції, підтримка товарно-матеріальних запасів, комплектування, пакування, затарювання; транспортування;
- гарантійний ремонт;
- передпродажна підготовка;
- юридичне оформлення договорів купівлі-продажу продукції;
- контроль виконання договірних зобов'язань і комерційної заборгованості;

- визначення фінансового результату від реалізації.

Ці елементи доцільно об'єднати у два функціональні підвиди збутової діяльності, а саме: діяльність, пов'язана із продовженням процесу виробництва у сфері збуту (транспортування, зберігання, комплектування, затарювання) та діяльність по організації та управлінню процесом реалізації продукції (укладання господарських договорів, контроль погашення заборгованості, розробка програми збуту).

Відмінними є і цілі маркетингової та збутової діяльності. Основною метою збутової діяльності є доставка продукції до споживача та своєчасне отримання грошових коштів. Вихідною стратегічною ціллю маркетингової діяльності є формування і зміна попиту.

Отже, маркетинг і збут спрямовані на різні цілі, а витрати на маркетингову та збутову діяльність відмінні за їх функціональним змістом та роллю в господарському процесі, складом та характером впливу на результат господарювання. Це дозволяє визначити суть та склад маркетингових та збутових витрат.

Маркетингові витрати – це витрати матеріальних, трудових, фінансових ресурсів підприємства, спрямовані на реалізацію обраної ним маркетингової тактики і стратегії, які включають:

- проведення маркетингових досліджень;
- забезпечення інноваційної діяльності;
- формування попиту та стимулювання збуту;
- управління маркетинговою діяльністю.

Якщо маркетингові витрати спрямовані на створення та зміну попиту на продукт, то **витрати на збут** необхідні для задоволення потреб споживачів. За економічним змістом витрати на збут можна поділити на:

- додаткові, що пов'язані із продовженням процесу виробництва у сфері збуту та доведенням продукції до споживача;
- чисті, що обумовлені організацією та управлінням процесом реалізації продукції.

У П(С)БО 16 «Витрати» для витрат на збут надана детальна класифікація, яка враховує особливості процесу реалізації, проте в ній відсутня єдність у виборі класифікаційного критерію. Тому, з метою покращення аналітичної оцінки маркетингово-збутових витрат, необхідно вдосконалити їх групування та номенклатуру статей, відокремити витрати на маркетинг.

Для цього доцільно використовувати для обліку маркетингово-збутових витрат рахунок 93 «Витрати на збут», відповідно перейменувавши його на «Маркетингові і збутові витрати» і вести його в розрізі двох субрахунків: 931 «Маркетингові витрати» та 932 «Витрати на збут».

В межах визначених рахунків доцільно вести субрахунки другого порядку для обліку витрат за їх функціональними підвидами, а саме:

Рахунок 931 «Маркетингові витрати»:

- 931.1 «Витрати на проведення маркетингових досліджень»;
- 931.2 «Витрати на забезпечення інноваційної діяльності»;
- 931.3 «Витрати на формування попиту та стимулювання збуту»;
- 931.4 «Витрати на управління маркетинговою діяльністю».

Рахунок 932 «Витрати на збут»:

- 932.1 «Витрати пов'язані із продовженням процесу виробництва у сфері збуту та доведенням продукції до споживача»;
- 932.2 «Витрати на організацію та управління процесом реалізації продукції».

Таким чином, *формування робочого Плану рахунків при виборі облікової політики підприємства в частині маркетингово-збутових витрат визначається характером видів та підвидів діяльності, які зумовлюють вказані витрати.*

4.1.3. Вибір та обґрунтування елементів, статей витрат та їх складу при побудові аналітичного обліку маркетингово-збутової діяльності

Важливим моментом раціональної системи обліку витрат є визначення об'єктів аналітичного обліку, а саме: елементів витрат та статей кошторису (витрат). Якщо елементи витрат чітко відпрацьовані на рівні діючого законодавства, то статті витрат є елементом облікової політики підприємства, оскільки вони залежать від внутрішньогосподарських процесів, що реалізують певні функції при створенні готового продукту та організаційної структури конкретного підприємства.

Вибір елементів та статей обліку маркетингово-збутових витрат залежить від варіанту обліку витрат визначеного обліковою політикою підприємства.

Якщо підприємство в межах облікової політики обрало *варіант ведення обліку витрат з використанням 8-го класу Плану рахунків* то аналітичний облік витрат ведеться за елементами витрат. Відповідно до діючого законодавства прийнята єдина система елементів витрат, а саме:

- матеріальні витрати; витрати на оплату праці;
- відрахування на соціальні заходи;
- амортизація;
- інші операційні витрати.

Вони єдині для всіх підприємств незалежно від галузевої приналежності і в повній мірі відображають склад факторів виробництва (праця, предмети праці, засоби праці).

При виборі в обліковій політиці підприємства *варіанту обліку витрат з використання 9-го класу Плану рахунків* аналітичний облік будується за статтями витрат, які є елементом облікової політики оскільки залежать від конкретних особливостей підприємства.

Якщо підприємство в межах облікової політики обрало *варіант ведення обліку витрат з використанням 8-го та 9-го класів Плану рахунків*

то аналітичний облік витрат ведеться за елементами та статтями витрат. Він здійснюється в два етапи. На першому етапі йде формування елементів витрат. На другому – їх перегруповання в статті витрат з відокремленим обліком постійної та змінної їх частини. Саме такий варіант є оптимальним для побудови обліку маркетингово-збутових витрат, оскільки така побудова аналітичного обліку маркетингово-збутових витрат дозволяє не лише сформувати фінансову звітність за видами діяльності (вимога П(С)БО), а й використовувати облікову інформацію з метою управління витратами.

Для вибору та обґрунтування раціональної номенклатури статей витрат та їх складу доцільним є використання класифікації маркетингових та збутових витрат за їх функціональними підвидами.

При побудові аналітичного обліку доцільно враховувати наступні функціональні підвиди маркетингових витрат: витрати на маркетингові дослідження, витрати на розробку та впровадження нового продукту, витрати на формування попиту та стимулювання збуту, витрати на організацію та управління маркетинговою діяльністю.

Витрати на маркетингові дослідження. Отримання даних про зазначені витрати ускладнюється тим, що значна їх частина має перспективний характер. Ефект від їх здійснення може бути непомітним у межах звітного періоду. Крім того, складно визначити місце виникнення витрат, оскільки виконанням функцій маркетингових досліджень зайняті не лише працівники відділу маркетингу, а й інших служб, посередницьких структур, сторонні організації.

Витрати на маркетингові дослідження можна поділити на такі види: витрати на проведення кабінетних досліджень; витрати на проведення досліджень на основі первинних даних; інші витрати на маркетингові дослідження.

Кабінетні дослідження покликані оцінити та спрогнозувати ринкову кон'юнктуру, перспективи розвитку підприємства на основі збору, обробки й аналізу даних, а саме:

- внутрішніх, джерелами яких є бюджети, фінансова звітність, виробничі плани, технологічна документація, норми, результати попередніх досліджень;

- зовнішніх, джерелами яких є періодичні друковані видання, довідники, інформаційні бюлетені, технічні канали засобів масової інформації, рекламні проспекти, довідкові бази даних, інформація, що надходить від торгових посередників, торгових агентів, покупців.

Отже, значна частина витрат на проведення кабінетних маркетингових досліджень – це витрати на придбання інформаційної продукції, послуги сторонніх організацій, консультаційні, поштові, послуги телефонного й електронного зв'язку, комп'ютерної мережі, інших юридичних та фізичних осіб, а також амортизація придбаних нематеріальних активів (програмними продуктами та базами даних).

Суми витрат на придбання інформаційної продукції та оплату послуг сторонніх організацій необхідно відображати на основі відповідних розрахункових та платіжних документів. Підставою для оплати послуг сторонніх юридичних і фізичних осіб є належним чином оформлені господарські договори, із зазначенням обсягів наданих послуг. Найпоширенішими методами отримання первинних даних є польові дослідження: опитування, експерименти, спостереження.

Частина витрат, які пов'язані із забезпеченням нормального протікання маркетингових досліджень (амортизація, утримання, ремонт основних засобів; оплата за використання та обслуговування технічних засобів; канцелярські витрати; заробітна плата та відрахування на соціальні заходи керівника відділу; витрати на кадрову підготовку та перепідготовку маркетингологів) не можуть бути прямо віднесені ні до одного із двох їх видів. Такі витрати необхідно відображати окремо за статтею «Інші витрати на маркетингові дослідження».

Схожий характер із витратами на маркетингові дослідження мають *витрати, пов'язані з інноваційною діяльністю підприємств*, які

включають витрати на наукові дослідження, розробку та впровадження у виробництво нового продукту. Науково-дослідна (інноваційна) діяльність підприємств охоплює такі види робіт: фундаментальні наукові дослідження; науково-технологічні роботи; розробку технологічної документації; створення дослідного зразка; випробування та апробацію; патентування, ліцензування, державну реєстрацію; підготовку та освоєння випуску нового виду продукції; пробний маркетинг і комерційну реалізацію.

Відповідно до П(С)БО, витрати на науково-дослідні та дослідницько-конструкторські роботи (НДДКР) вітчизняними підприємствами повинні списуватися на фінансові результати в тому періоді, в якому вони були здійснені. З цією метою в діючому Плані рахунків передбачено окремий субрахунок 941 «Витрати на дослідження та розробки».

Діюче законодавство допускає два варіанти списання витрат на НДДКР: безпосереднє включення їх до складу витрат періоду і списання на фінансовий результат, або включення цих витрат до собівартості новоствореного продукту з подальшим їх відшкодуванням через амортизацію (якщо створено нематеріальний актив), або через використання рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» (якщо створено оборотні активи).

Більш практичним є безпосереднє віднесення на фінансовий результат витрат на фундаментальні дослідження, які не мають конкретного результату і є постійними і необхідними для успішного ведення бізнесу. Вони повинні обліковуватися на рахунку 941 «Витрати на дослідження та розробки». На цьому ж рахунку доцільно відображати непродуктивні витрати, пов'язані з НДДКР, здійснення яких не дало очікуваних результатів.

Що стосується прикладних наукових досліджень, результатом яких є розробка та впровадження нового продукту, то вони є важливим елементом маркетингової стратегії підприємства. Тому витрати на розробку та впровадження нового продукту доцільно обліковувати у складі витрат маркетингової діяльності.

Як і витрати на НДДКР, релевантний характер мають **витрати на формування попиту і стимулювання збуту (ФОПСТИЗ)**. Витрати на ФОПСТИЗ можуть бути віднесені до функціональних витрат як збутової, так і маркетингової діяльності. Проте, за економічною суттю та значенням у господарському процесі (вплив на рівень попиту, на формування ціни, розширення ринкової частки, зростання іміджу підприємства, торгової марки), ці витрати доцільно включати до витрат на маркетинг. Вітчизняні підприємства, керуючись П(С)БО 16 «Витрати», відокремлюють в обліку серед зазначених витрат лише витрати на рекламну діяльність.

Проте витрати на ФОПСТИЗ – це не лише рекламна діяльність, а й витрати, пов'язані з комунікативною політикою підприємства щодо інформування, споживача про свою продукцію з метою збільшення попиту на неї. Залежно від способу комунікаційного зв'язку витрати на ФОПСТИЗ поділяються на:

- а) витрати на канали особистої комунікації;
- б) витрати на канали неособистого просування.

Канали неособистого просування забезпечують зв'язок із споживачами через засоби поширення інформації. Методами поширення інформації через канали неособистого просування є реклама, пропаганда, персональний продаж, стимулювання збуту. Доцільно до витрат на стимулювання збуту включати також: знижки з ціни певним категоріям споживачів; знижки за попередню оплату; знижки залежно від обсягу замовлення; витрати на організацію виставок, демонстрацій, представницькі витрати на організацію прийомів, участь у професійних конференціях, сервісне обслуговування.

Маркетингова діяльність, як і будь-який інший вид діяльності, потребує належного регулювання й управління. **Витрати на організацію та управління маркетинговою діяльністю** – це витрати на утримання адміністративного персоналу служби маркетингу, яка здійснює тактичне і стратегічне планування, організовує належне інформаційне забезпечення,

керує асортиментною та ціновою політикою, проводить контроль виконання намічених цілей і завдань.

Аналітичний облік маркетингових витрат в розрізі вищезазначених підвидів витрат доцільно вести за наступною номенклатурою статей.

1. *«Матеріали та комплектуючі»* – витрати на придбані у сторонніх підприємств матеріали та комплектуючі для виготовлення дослідних зразків та здійснення сервісного обслуговування; покупні матеріали для виготовлення рекламоносіїв, етикеток, анотацій; виконання робіт і послуг щодо випробування нової продукції.

2. *«Канцелярські, поштові, телефонні витрати»* – вартість канцелярського приладдя, паперу; придбання та обслуговування оргтехніки, необхідної для забезпечення нормального функціонування маркетингових служб; користування комп'ютерною мережею (інтернет, електронна пошта).

3. *«Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи»* – витрати на виплату основної заробітної плати працівникам маркетингової служби, на виплату додаткової заробітної плати (доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати, передбачені законодавством, премії за збільшення обсягу продажу продукції завдяки вдало проведеній рекламній компанії, освоєння нових ринків збуту, винахідництво, виконання інших маркетингових функцій); витрати на обов'язкове державне соціальне страхування згідно з чинним законодавством.

4. *«Витрати на відрядження»* – витрати на службові відрядження у межах норм, передбачених законодавством. Витрати на відрядження можуть бути пов'язані із проведенням польових маркетингових досліджень (опитування, анкетування), оформленням, реєстрацією, перереєстрацією, отриманням ліцензій, вивченням “ринкових ніш”, участю у виставках-ярмарках.

5. *«Витрати на утримання і ремонт приміщень маркетингової служби та службового транспорту»* – включають витрати на освітлення, опалення, водопостачання, проведення поточного ремонту приміщень

служби маркетингу і транспортних засобів, вартість запасних частин, паливно-мастильних матеріалів.

6. *«Амортизація основних засобів і нематеріальних активів»* – відображає амортизаційні відрахування приміщень маркетингової служби, службового транспорту, оргтехніки та нематеріальних активів.

7. *«Послуги сторонніх організацій»* – оплата послуг посередницьких організацій, консалтингових фірм, що займаються проведенням маркетингових досліджень, рекламних агентств, організацій з обслуговування автоматизованих систем управління; надання транспортних послуг.

8. *«Витрати на придбання рекламного простору»* – витрати на придбання площ на газетних та журнальних сторінках, ефірного часу на телебаченні й радіо, розміщення рекламоносіїв на транспорті та стендах.

9. *«Витрати на придбання інформаційної продукції»* – вартість придбаного програмного забезпечення, друкованих видань, довідників, інформаційних бюлетенів, банків даних й іншої інформаційної продукції та нарахування на них зносу.

10. *«Витрати на гарантійний ремонт, та гарантійне обслуговування»* – заробітна плата з відрахуваннями, витрати на відрядження робітників, що здійснюють гарантійний ремонт та обслуговування; вартість продукції, комплектуючих, запчастин, переданих для гарантійної заміни та ремонту; оплата послуг спеціалізованих сервісних підприємств з гарантійного обслуговування покупців; компенсація збитків покупців, знижки з ціни та сплачені штрафи, неустойки через невідповідну якість продукції та невиконання гарантійних зобов'язань.

11. *«Інші (непрямі), витрати маркетингової діяльності»* – знижки з ціни продукції, витрати на страхування майна, сплату відсотків за кредити; податки, збори, інші види платежів до бюджету; представницькі витрати.

При визначенні статей кошторису збутових витрат облікова політика повинна базуватися на класифікації витрат збутової

діяльності, яка включає дві групи витрат відмінних за характером та складом. По-перше, це витрати, які пов'язані з продовженням процесу виробництва та доведенням продукції до споживача. По-друге, це витрати, які зумовлені організацією процесу реалізації продукції на підприємстві. Враховуючи класифікацію збутових витрат, вимоги П(С)БО 16 «Витрати», конкретний склад витрат функціональних підвидів збутової діяльності доцільно використовувати наступну номенклатуру статей кошторису збутової діяльності.

1. *«Витрати на складування продукції та підтримку запасів»* – заробітна плата складських працівників і відрахування на соціальні заходи; витрати на утримання, ремонт та амортизацію складських приміщень, обладнання і механізмів; витрати на страхування продукції; нестачі.

2. *«Витрати на пакування та затарювання продукції»* – вартість пакувальних матеріалів, яку включають до ціни продукції; витрати на виготовлення тари; витрати на ремонт тари; заробітна плата та відрахування на соціальні заходи працівників, зайнятих пакуванням.

3. *«Витрати на передпродажну підготовку»* – заробітна плата з відрахуваннями працівників, зайнятих продажом;

4. *«Витрати на транспортування»* – витрати на виконання вантажно-розвантажувальних робіт; заробітна плата з відрахуваннями водіїв; вартість паливно-мастильних матеріалів; ремонт, утримання та амортизація транспортних засобів; оплата послуг сторонніх організацій.

5. *«Витрати на організацію товароруу»* – витрати на комплектування замовлень; укладання та оформлення договорів; здійснення контролю виконання договірних зобов'язань; витрати на сумнівні та безнадійні борги; штрафи, пені, неустойки у зв'язку з порушенням договірних умов.

6. *«Витрати на організацію та управління збутовою діяльністю»* – основна і додаткова заробітна плата з відрахуваннями на соціальні заходи працівників відділу збуту; витрати на утримання, амортизацію і ремонт приміщень служби збуту; поштові, телефонні, канцелярські витрати; витрати

на придбання та обслуговування оргтехніки; витрати на відрядження; витрати на підвищення професійного рівня працівників; консультаційні послуги; податки та збори.

Особливістю запропонованої номенклатури статей кошторису збутових витрат є введення до неї окремої статті, що відображає витрати пов'язані з організацією товароруху. Це зумовлено тим, що організація товароруху – дуже громіздкий процес. Відокремлення витрат, пов'язаних з ним дозволить:

- по-перше, оцінювати ефективність та оптимізувати діяльність підприємств, пов'язану із плануванням, практичною реалізацією і контролем за фізичним переміщенням готової продукції до споживачів;

- по-друге, посилити контроль за погашенням дебіторської заборгованості. З цією метою до складу збутових витрат доцільно включати витрати на створення резерву сумнівної заборгованості та списання безнадійних боргів, оскільки виникнення сумнівної, а згодом і безнадійної заборгованості в значній мірі пов'язане із недоліками роботи відділу збуту.

Відповідно до діючої методики обліку витрат, передбаченої П(С)БО, ці витрати повинні відображатися на рахунку 944 «Сумнівні та безнадійні борги». Вищесказане повною мірою стосується витрат, пов'язаних із сплатою визнаних штрафів, пені, неустойок у зв'язку з порушенням договірних умов. Включення цих витрат до складу збутових витрат дозволить посилити контроль за виконанням договірних зобов'язань з боку працівників відділу збуту.

4.1.4. Обґрунтування методики розподілу маркетингово-збутових витрат за звітними періодами

Важливим аспектом облікової політики в частині маркетингово-збутових витрат є їх розподіл між звітними періодами з метою формування фінансових результатів. Це зумовлено тим, що у складі невиробничих витрат суттєвою є частина витрат, які мають довготривалий характер. Вони

пов'язані зі стратегічними видами діяльності, видимі результати яких можуть бути одержані через досить довгий проміжок часу. Сказане, в першу чергу, стосується таких маркетингових витрат як витрати на маркетингові дослідження, витрати на розробку та впровадження нового продукту, рекламні витрати. Такі витрати не пов'язані в часі з одержаним результатом (доходом).

Вимоги діючого законодавства щодо повного віднесення витрат на фінансовий результат в цьому випадку суперечать принципу відповідності доходів та витрат, задекларованому в Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні». Тому, при формуванні облікової політики маркетингово-збутових витрат необхідно передбачити механізм розподілу витрат між звітними періодами з метою дотримання принципу відповідності при формуванні фінансового результату.

З цією метою доцільно використовувати класифікацію невиробничих витрат за часовим аспектом. Вона передбачає наступне групування невиробничих витрат.

По-перше, *витрати, що співпадають з моментом формування доходу*, для одержання якого вони були здійснені. Це, в основному, збутові витрати, які пов'язані з доведенням виготовленого продукту до споживача.

По-друге, *витрати, які недоцільно, а, іноді і неможливо порівнювати з доходом* через їх непродуктивний характер або незначну питому вагу. Ці витрати не потребують розподілу між звітними періодами.

По-третє, *витрати, момент здійснення яких не співпадає з моментом одержання доходів*, задля яких були здійснені ці витрати. Вони, в свою чергу, можуть опереджати дохід, а можуть здійснюватися після одержання доходу. У зв'язку з чим для дотримання принципу відповідності при формуванні фінансового результату необхідний їх розподіл між звітними періодами.

Для розподілу *витрат, які опереджають дохід* доцільним є використання рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів». При чому, в момент

виникнення ці витрати повинні включатись до складу відповідних рахунків обліку маркетингово-збутових витрат з одночасним списанням по кредиту цих рахунків в дебет рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів».

Після завершення комплексу робіт, пов'язаних з певною діяльністю, вказані витрати підлягають розподілу та списуються відповідно до методики списання витрат, що визначена обліковою політикою. Так, витрати на розробку та впровадження нової продукції повинні списуватися прямо або опосередковано на виробничу собівартість цієї продукції при її випуску. Якщо витрати на розробку нового продукту не дали результату, то вони, як непродуктивні списуються без розподілу на фінансовий результат.

Витрати на маркетингові дослідження можуть списуватися на собівартість реалізованої продукції. Рекламні та представницькі витрати доцільно відображати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» у випадку, коли вони пов'язані з крупними рекламними компаніями, від здійснення яких очікується певний результат (збільшення випуску конкретної продукції, завоювання нового ринку).

Витрати на попередню оплату інформаційної продукції та послуг доцільніше обліковувати у складі адміністративних витрат, які відносяться до постійних непрямих витрат і повинні при списанні розподілятися відповідно до коефіцієнту використання виробничих потужностей на поглинуті і непоглинуті з відповідним списанням поглинутої частини постійних невиробничих витрат на собівартість реалізованої продукції, а непоглинутої – на фінансові результати.

Іншими витратами, момент здійснення яких не співпадає з моментом одержання доходів, є **витрати, які здійснюються після одержання доходів** (витрати, пов'язані з гарантійним ремонтом, витрати на сервісне та післяпродажне обслуговування); а також витрати, які пов'язані з необхідністю зменшення раніше відображених доходів у зв'язку з неможливістю одержання коштів (витрати на погашення сумнівної та безнадійної заборгованості).

Для рівномірного списання цих витрат при формуванні фінансового результату доцільно використовувати механізм резервування витрат. Можливість створення резервів передбачена діючим законодавством. Так, П(С)БО 11 «Зобов'язання» передбачає можливість створення забезпечення для майбутніх витрат на виконання гарантійних зобов'язань. При цьому суми створених забезпечень визнаються витратами підприємства.

Розглянемо методику обліку витрат, які здійснюються після одержання доходів на прикладі ***витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування.***

Відповідно до діючої методики обліку ці витрати включаються до витрат на збут з обов'язковим їх віднесенням на фінансові результати. Такий підхід є спрощеним. Справа в тому, що витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування мають подвійну природу. З одного боку, ці витрати пов'язані з недоліками виробничого процесу, результатом яких є недостатньо висока якість продукції.

Витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування, на відміну від інших невиробничих витрат (витрати на дослідження та розробки; маркетингові), мають тісний зв'язок з виробництвом і достатньо легко ідентифікуються з конкретними видами продукції. З іншого боку, вони є важливою складовою процесу реалізації.

Враховуючи зміни принципів підприємництва, більш доцільно характеризувати витрати на гарантійний ремонт, як складову частину маркетингових витрат, що пов'язані з формуванням попиту та стимулюванням збуту (ФОПСТИЗ).

Національні стандарти, що регламентують ведення обліку сьогодні, дають можливість обліковувати витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування із створенням резервів. Вимоги П(С)БО 16 «Витрати» щодо списання вказаних витрат у складі збутових на фінансовий результат є спрощеними. У випадку створення резерву для забезпечення гарантійних зобов'язань відповідні витрати повинні включатися до собівартості

реалізованої продукції. Якщо ж вказаний резерв не створюється, то витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування повинні списуватися на фінансовий результат періоду.

Така точка зору зумовлена наступним. Резерв витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування доцільно створювати у випадку високої питомої ваги вказаних витрат, тобто, коли діяльність, з якою пов'язані витрати є регулярною і становить обов'язкову складову господарського процесу підприємства. Такі витрати повинні включатися до складу собівартості реалізованої продукції.

Якщо витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування є результатом поодиноких разових робіт, то це скоріше свідчить про непродуктивний їх характер. У цьому випадку створення резерву є недоречним, а вказані витрати разом з іншими непродуктивними витратами повинні списуватися на фінансовий результат.

Таким чином, ***рішення щодо створення резервів майбутніх витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування є важливою складовою облікової політики маркетингово-збутових витрат.***

Особливість обліку витрат з використанням резервів полягає в тому, що їх відображення в обліку передують фактичному витрачання ресурсів. Таким чином, методика обліку витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування повинна передбачати два етапи:

- відображення в обліку витрат майбутніх періодів при формуванні резервів;
- відображення в обліку витрат на момент фактичного їх здійснення.

На першому етапі інформація про витрати майбутніх періодів накопичується в розмірі створених резервів. З цією метою доцільно використовувати рахунок 931 «Маркетингові витрати». Також відбувається списання цих витрат на відповідні джерела покриття. Витрати, пов'язані з формуванням резервів для забезпечення гарантійних зобов'язань, необхідно списувати на рахунок 90 «Собівартість реалізації». При цьому, для

формування показника повної собівартості реалізованої продукції повинна бути передбачена процедура розподілу цих витрат.

Другий етап методики обліку витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування – це відображення витрат в момент фактичного їх здійснення. При цьому витрати на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування списуються в момент їх здійснення за рахунок раніше створеного резерву по дебету рахунку 473 «Забезпечення гарантійних зобов'язань».

В кінці року сума невикористаного резерву повинна коригуватися сторнувальними записами. Резерв для забезпечення гарантійних зобов'язань доцільно коригувати лише в частині змінних витрат. Невикористаний резерв в частині постійних витрат слід кваліфікувати як витрати періоду і списувати на фінансовий результат. Сума невикористаного резерву, яка буде списуватися на фінансовий результат, визначається пропорційно частці умовно-постійних витрат у складі витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування.

Запропонована методика є універсальною і може бути використана при побудові обліку інших витрат, що потребують розподілу для їх рівномірного відображення при формуванні фінансового результату (резервування витрат на маркетингові дослідження, на рекламні кампанії, тощо).

Таким чином, ***важливим елементом облікової політики в частині витрат маркетингово-збутової діяльності є методика формування та використання резервів майбутніх витрат.***

Методичне забезпечення розподілу маркетингово-збутових витрат по звітним періодам потребує визначення оптимального розміру резерв та частки постійних витрат.

Розмір резерву для забезпечення гарантійних зобов'язань залежить від цілого ряду факторів, а саме: величина витрат на гарантійний ремонт і обслуговування підприємства в попередніх звітних періодах; розмір витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування підприємств, що

випускають аналогічну продукцію; етапи та стадія життєвого циклу впровадження продукції; економічна політика підприємства щодо завоювання ринків збуту, формування та стимулювання попиту на продукцію, що визначається маркетинговими цілями та маркетинговою стратегією; наявність на ринку конкурентів, що випускають аналогічну продукцію; структура витрат на гарантійний ремонт та гарантійне обслуговування; організація діяльності, пов'язаної з виконанням гарантійних ремонтів підприємства.

Таким чином, *важливим методичним питанням, яке повинна передбачати облікова політика підприємства є порядок визначення оптимального розміру резерву на гарантійний ремонт та частки постійних витрат.*

Питання для самоконтролю

1. Якими нормативними документами регламентується облікова політика в частині маркетингово-збутових витрат?
2. В чому полягають проблеми та недоліки сучасної методики обліку маркетингово-збутових витрат ?
3. Які елементи облікової політики впливають на побудову обліку маркетингово-збутових витрат ?
4. У яких документах здійснюється регулювання облікової політики в частині маркетингово-збутових витрат на рівні держави?
5. У яких документах здійснюється регулювання облікової політики в частині маркетингово-збутових витрат на рівні підприємства?
6. Чим зумовлена необхідність розподілу маркетингово-збутових витрат за звітними періодами?
7. В чому полягають відмінності між маркетинговою та збутовою діяльністю?
8. Для чого необхідно розмежування витрат маркетингової та збутової діяльності?

9. Яка побудова робочого Плану рахунків дозволяє одержувати інформацію про маркетингово-збутові витрати з метою управління ними?

10. Як визначити статті калькуляції за якими слід обліковувати маркетингові витрати?

11. Як визначити статті калькуляції за якими слід обліковувати збутові витрати?

12. Якими є можливі варіанти списання маркетингово-збутових витрат у фінансовому та управлінському обліку?

13. Які фактори впливають на формування облікової політики в частині резервів майбутніх витрат?

14. Чим зумовлено формування облікової політики витрат маркетингово-збутової діяльності які випереджають дохід?

15. Чим зумовлено формування облікової політики витрат маркетингово-збутової діяльності які здійснюються після одержання доходу?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Класифікація маркетингово-збутових витрат як передумова формування облікової політики підприємства.

2. Облікова політика як інструмент формування ефективної інформаційної бази управління маркетингово-збутовими витратами.

3. Вплив облікової політики на формування інформації про витрати маркетингово-збутової діяльності.

4. Обґрунтування облікової політики маркетингово-збутових витрат, момент здійснення яких не співпадає з моментом одержання доходів.

5. Вибір та обґрунтування методики списання маркетингово-збутових витрат при формуванні показника повної собівартості в рамках управлінського обліку.

6. Використання функціонального підходу при визначенні статей витрат маркетингово-збутової діяльності.

7. Елементи облікової політики, що пливають на побудову обліку маркетингово-збутових витрат для цілей формування фінансової звітності та потреб управління витратами.

8. Реалізація принципу відповідності доходів та витрат при формування облікової політики в частині обліку маркетингово-збутових витрат.

Практичні завдання для самостійної роботи студентів

Завдання 1. Використовуючи матеріали підприємства обраного в якості бази для написання дипломної роботи визначити:

- структуру маркетингово-збутової служби підприємства;
- рахунки, що використовуються на підприємстві для ведення обліку маркетингово-збутових витрат;
- статті витрат за якими ведеться аналітичний облік витрат на обраному підприємстві;
- методику розподілу та списання маркетингово-збутових витрат на підприємстві.

Завдання 2. Використовуючи результати попереднього завдання зробити висновки стосовно діючої на досліджуваному підприємстві методики обліку маркетингово-збутових витрат на предмет:

- відповідності діючому законодавству;
- потребам управлінського персоналу в інформації;
- структурі маркетингово-збутової служби підприємства;
- особливостям та перспективам маркетингово-збутової діяльності підприємства.

Завдання 3. Використовуючи результати виконання завдання 1, 2 представити рекомендації стосовно вдосконалення методики обліку маркетингово-збутових витрат на підприємстві, що обране для дослідження, за наступним напрямками:

- доцільність відокремленого обліку маркетингових та збутових витрат;

- побудова робочого Плану рахунків;
- перелік та склад статей витрат маркетингової та збутової діяльності;
- порядок списання та розподілу маркетингово-збутових витрат;
- необхідність включення маркетингово-збутових витрат при формуванні показника повної собівартості;
- методика формування резервів витрат на гарантійний ремонт та післяпродажне обслуговування.

Тести для самоконтролю

1. До елементів облікової політики, що визначають побудову обліку маркетингово-збутових витрат, відносяться:

- а) варіанти ведення обліку витрат (використання 8 та 9 класів Плану рахунків);
- б) об'єкти обліку маркетингово-збутових витрат;
- в) визначення статей витрат та їх складу, що базується на науково обґрунтованій їх класифікації;
- г) відпрацювання робочого Плану рахунків в частині витрат на маркетингово-збутову діяльність;
- д) всі відповіді правильні.

2. Елементи облікової політики, що визначають побудову обліку маркетингово-збутових витрат включають:

- а) відпрацювання робочого Плану рахунків в частині витрат на маркетингово-збутову діяльність;
- б) поділ маркетингово-збутових витрат на постійні та змінні;
- в) механізм розподілу маркетингово-збутових витрат за звітними періодами з метою формування фінансового результату звітного періоду та об'єктами калькулювання з метою визначення повної собівартості виробленої та реалізованої продукції;
- г) порядок списання маркетингово-збутових витрат;
- д) всі відповіді правильні.

3. До елементів облікової політики, що визначають побудову обліку маркетингово-збутових витрат не включають:

а) відпрацювання робочого Плану рахунків в частині витрат на маркетингово-збутову діяльність;

б) механізм розподілу маркетингово-збутових витрат за об'єктами калькулювання з метою визначення повної собівартості виробленої та реалізованої продукції;

в) вибір форми ведення бухгалтерського обліку;

г) порядок списання маркетингово-збутових витрат;

д) немає правильної відповіді.

4. У складі маркетингової діяльності виділяють окремі підвиди, що забезпечують виконання наступних функцій:

а) аналітична функція;

б) інноваційна функція;

в) формування попиту та стимулювання збуту;

г) організація та управління маркетингово-збутової діяльності.

д) всі відповіді правильні.

5. Маркетингова діяльність не реалізує функцію:

а) інноваційну;

б) контрольну;

в) формування попиту та стимулювання збуту;

г) організація та управління маркетингово-збутової діяльності.

д) всі відповіді правильні.

6. Вкажіть витрати, які відносяться до статті «Матеріали та комплектуючі» маркетингово-збутових витрат:

а) витрати на придбані у сторонніх підприємств матеріали та комплектуючі для виготовлення дослідних зразків нової продукції;

б) вартість комплектуючих власного виробництва, використаних на здійснення сервісного обслуговування;

в) вартість покупних матеріалів використаних для виготовлення

рекламоносіїв, етикеток;

г) вартість матеріалів власного виробництва, використаних для виготовлення анотацій;

д) всі відповіді вірні.

7. Вкажіть витрати, які не відносяться до статті «Заробітна плата та відрахування на соціальні заходи» маркетингово-збутових витрат:

а) витрати на виплату основної заробітної плати працівникам маркетингової служби,

б) витрати на виготовлення рекламоносіїв, етикеток; анотацій;

в) доплати, надбавки, гарантійні та компенсаційні виплати працівникам маркетингової служби, передбачені законодавством;

г) витрати на виплату премії за збільшення обсягу продажу продукції завдяки вдало проведеним рекламній компанії,

д) витрати на виплату премії за освоєння нових ринків збуту.

8. Вкажіть витрати, які не відносяться до статті «Витрати на гарантійний ремонт, та гарантійне обслуговування» маркетингово-збутових витрат:

а) заробітна плата робітників, що були зайняті виготовленням продукції, за якою надійшла рекламація та здійснюється гарантійний ремонт;

б) витрати на відрядження робітників, що здійснюють гарантійний ремонт та обслуговування;

в) вартість продукції, комплектуючих, запчастин, переданих для гарантійної заміни та ремонту;

г) оплата послуг спеціалізованих сервісних підприємств з гарантійного обслуговування покупців;

д) знижки з ціни та сплачені штрафи, неустойки через невідповідну якість продукції та невиконання гарантійних зобов'язань.

9. Вкажіть витрати, які відносяться до статті «Витрати на гарантійний ремонт, та гарантійне обслуговування» маркетингово-збутових витрат:

а) компенсація збитків покупців через поставку неякісної продукції;

б) знижки з ціни надані покупцю у зв'язку з низькою якістю проданої продукції;

в) сплачені штрафи, через невідповідну якість продукції;

г) сплачені неустойки через невиконання гарантійних зобов'язань;

д) всі відповіді вірні.

10. Вкажіть витрати, які не включаються до номенклатури статей кошторису збутової діяльності:

а) витрати на складування продукції та підтримку запасів;

б) витрати на пакування та затарювання продукції;

в) витрати на передпродажну підготовку;

г) витрати на гарантійний ремонт, та гарантійне обслуговування;

д) всі відповіді вірні.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
відповідь	д	д	в	д	б	д	б	а	д	г

Основна література

[1-3, 11, 12, 21, 22, 33, 39]

Додаткова література

1. Пальчук О.В. Маркетинг і бухгалтерський облік маркетингової діяльності: Навчальний посібник з грифом МОН [Текст] / О.В. Пальчук, В.М. Савченко, Н.М. Тошина. – К-д.: «Подіум», 2008. – ISBN 978-966-8559-22-8. – 228 с.

2. Нечай Н.М. Класифікація витрат на базі характеристики видів діяльності [Текст] / Н.М. Нечай // Економіка: проблеми теорії та практики. – Вип. 146. – Дніпропетровськ: ДНУ. – 2002. – С. 2000-2006.

3. Пальчук О.В. Облік як інформаційна база управління витратами в умовах маркетингової орієнтації діяльності підприємств [Текст] / О.В.Пальчук // Вісник Львівської комерційної академії: серія економічна. –

Випуск 16. – Львів: ЛКА, 2004. – С.367-373.

4. Пальчук О.В., Нечай Н.М. Облік маркетингових та збутових витрат [Текст] / О.В. Пальчук, Н.М. Нечай // Наукові праці КДТУ: Економічні науки. – Вип. 5, ч. 2. – Кіровоград: КДТУ, 2004. – С.378-387.

4.2. Методичні аспекти формування облікової політики інноваційної діяльності

4.2.1. Сутність, види та особливості інноваційної діяльності, що впливають на формування облікової політики

У фаховій літературі інноваційна діяльність трактується як творча, що охоплює сукупність технічних, технологічних, виробничих, комерційних, інформаційних та інших заходів, спрямованих на впровадження нововведень з метою досягнення економічного, соціального, науково-технічного ефекту та іншої вигоди. Відповідно до регламентації інноваційної діяльності інновація – новостворені (застосовані) і (або) вдосконалені конкурентоспроможні технології, продукція або послуги, а також організаційно-технічні рішення виробничого, адміністративного, комерційного або іншого характеру, що істотно поліпшують структуру та якість виробництва і (або) соціальної сфери.

З точки зору інформаційного забезпечення управління, інноваційний процес доцільно розглядати як процес перетворення наукових знань у нововведення з метою одержання результату та практичного його використання. Існує два концептуальних підходи до визначення послідовності інноваційного процесу:

- технологічного детермінізму (фундаментальні дослідження, прикладні дослідження, винахід, науково-дослідні та дослідно-конструкторські роботи (НДДКР), виробництво, маркетинг, збут, прибуток),
- ринкової потреби (усвідомлення потреб, винахід, НДДКР, виробництво, маркетинг, збут, прибуток).

Першій концепції відповідає інноваційна діяльність суб'єктів господарювання, що є іншим видом операційної діяльності, а другій – інноваційна діяльність, що є основною для суб'єкта господарювання.

На формування облікової політики інноваційної діяльності у цьому зв'язку безпосередньо впливає те, який концепції відповідає інноваційна діяльність суб'єкта господарювання. Відповідно, стосовно визначення методичних аспектів облікової політики інноваційної діяльності є необхідним визначити вид інновацій:

1. Розробка новітньої технології, продукції або послуг;
2. Організаційно-технічне рішення.

Відповідно за першим напрямом в межах облікової політики є необхідним визначити об'єкти, елементи обліку витрат інноваційної діяльності та порядок відображення її результатів.

За другим напрямом в межах облікової політики має бути зафіксовано облікове супроводження процедури набуття авторських прав. За цим напрямом важливим є визначення суб'єкта авторських прав – працівника підприємства або підприємства як суб'єкта господарювання. Таке рішення ґрунтується на аналізі посадових обов'язків особи, яка є автором. У разі оплати праці фізичної особи саме за інноваційну діяльність її результати належать підприємству (установі). На вибір елементів облікової політики інноваційної діяльності впливає рішення підприємства щодо комерціалізації або капіталізації.

Стосовно суб'єкта господарювання, для якого інноваційна діяльність не є основною, інновації – це розробка нової продукції або технології, їх поліпшення, запровадження принципово нового або модернізація виробничого процесу на підприємстві. Відповідно витрати, пов'язані з такою діяльністю, мають розглядатись як інші витрати операційної діяльності, а результат інноваційної діяльності капіталізується. Для підприємств, що здійснюють діяльність у сфері надання послуг з розробки інноваційних продуктів на замовлення або діяльність, спрямовану безпосередньо на

створення інноваційного продукту на продаж, інноваційна діяльність є основною, що передбачає необхідність розробки облікової політики в частині витрат, оцінки продукції та доходу від реалізації.

Інноваційні процеси тісно пов'язані з інвестуванням, під яким розуміють вкладення ресурсів у підприємницьку діяльність з метою отримання прибутку або досягнення соціального ефекту. Інноваційні процеси є частиною інвестиційної діяльності підприємства. Водночас деякі інноваційні проекти можуть бути реалізовані в рамках поточної операційної діяльності без залучення інвестицій. Відповідно **при розробці облікової політики є необхідним в частині інноваційної діяльності враховувати особливості фінансування, організаційну форму інноваційної діяльності та специфіку результатів.** Так можливим є капіталізація інновацій, що супроводжується оформленням прав інтелектуальної власності та створенням нематеріального активу.

Мультиваріантні організаційні форми та можливості використання результатів інноваційної діяльності потребують при розробці облікової політики ідентифікації облікових об'єктів (рис 4.1).

Таким чином, **при формуванні облікової політики інноваційної діяльності є необхідним ідентифікувати об'єкти обліку.** Основним елементом облікової політики інноваційної діяльності є витрати.

4.2.2. Формування облікової політики в частині витрат інноваційної діяльності

За МСФЗ понесені підприємством витрати, як правило, є витратами звітного періоду, але у разі зв'язку цих витрат з доходами майбутніх періодів такі витрати відносяться до активів і можуть капіталізуватися. Саме цей підхід є прийнятним застосовувати при формуванні облікової політики інноваційної діяльності у разі капіталізації її результатів. Так, його доцільно

покласти в основу облікової політики при виконанні ініціативних розробок (наприклад, розробка програмного забезпечення), що не потребує значних фінансових джерел та містить значну нематеріальну, творчу складову.



Рисунок 4.1 – Об'єкти обліку інноваційної діяльності

Сумарні витрати накопичуються до моменту готовності розробки для реалізації покупцям. Сукупні витрати на момент, що передуює продажу, є доцільним для суб'єкта господарювання капіталізувати як нематеріальні

активи, що потребує формалізації такого рішення в межах облікової політики. Рішенням суб'єкта господарювання при цьому є виокремлювати розділ «Облікова політика інноваційної діяльності» або зафіксувати його у відповідних розділах загального регламенту.

При розробці облікової політики витрат інноваційної діяльності, результати якої передбачено капіталізувати, є необхідним розмежувати витрати на формування собівартості нематеріального активу, що створюється, та додаткові витрати, що виникають в результаті розповсюдження (збуту) продукції, вартість якої списуються на витрати збутової діяльності, а покриваються за рахунок доходу від продажу.

На формування облікової політики витрат інноваційної діяльності безпосередньо впливає її напрям:

- створення інноваційного продукту, що капіталізується;
- створення інноваційного продукту, що реалізується.

Облік витрат на інновації капітального характеру здійснюється на рахунку 15 «Капітальні інвестиції», а після введення в дію створені інноваційні об'єкти обліковують за дебетом рахунків 10 «Основні засоби», 11 «Інші необоротні матеріальні активи», 12 «Нематеріальні активи» з подальшим нарахуванням зносу (накопиченням амортизації) впродовж строку корисного використання.

Є два способи списання капітальних витрат на поліпшення основних засобів, інших активів. За першого понесені витрати включають до капітальних інвестицій і на їх суму збільшується первісна вартість основних засобів на підставі таких записів:

Д-т 15 «Капітальні інвестиції»

К-т рахунків запасів, грошових коштів, витрат, розрахунків.

Після завершення поліпшень і повторного введення об'єктів в дію:

Д-т 10 «Основні засоби», **11** «Інші необоротні матеріальні активи», **12** «Нематеріальні активи»

К-т 15 «Капітальні Інвестиції».

Цей варіант застосовують у разі інноваційного напрямку поліпшення матеріально-технічної бази підприємства та збільшення вигод у майбутньому: збільшення виробничої потужності, підвищення продуктивності роботи обладнання, поліпшення якості продукції, зниження операційних витрат унаслідок проведення інноваційних заходів.

Другий варіант не передбачає прямої капіталізації та не відповідає сутності інноваційної діяльності. Він стосується витрат на подовження строку корисного використання чи відновлення втрачених властивостей об'єктів. Тому на суму таких поліпшень доцільно в межах облікової політики прийняти рішення щодо зменшення накопиченого у попередніх періодах зносу об'єктів:

Д-т 13 «Знос (амортизація) необоротних активів»

К-т рахунків грошових коштів, запасів, витрат, розрахунків.

Інноваційні проекти, що пов'язані з основною операційною діяльністю, стосуються розробки нових видів, а також удосконалення діючих зразків продукції, робіт, послуг, запровадження енерго- та ресурсозберігаючих технологій, екологічних заходів, удосконалення ринкової Інфраструктури.

Витрати на їх здійснення вважають поточними та відносять до операційної діяльності. З огляду на період погашення інноваційних витрат можливі кілька варіантів включення їх до поточних витрат діяльності:

– списання на поточні витрати в повній сумі в міру виникнення інноваційних видатків. Зібрані на витратних рахунках (23 «Виробництво», 94 «Інші витрати операційної діяльності») інноваційні витрати відносять на собівартість продукції чи фінансові результати у тому самому звітному періоді;

– попереднє резервування коштів створенням відповідного забезпечення (цільових резервів) для подальшого фінансування інноваційних програм. Такі резерви можуть бути створені за рахунок собівартості та інших поточних витрат з відображенням на відповідному субрахунку рахунку 47

«Забезпечення майбутніх витрат і платежів». У міру виникнення інноваційні витрати списують з кредиту витратних рахунків у дебет рахунку 47;

– віднесення інноваційних видатків до витрат майбутніх періодів, їх попередньому обліку на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів» з подальшим списанням на поточні витрати з врахуванням визначеного строку корисного використання інноваційного продукту чи за іншими критеріями.

Формування облікової політики в частині витрат інноваційної діяльності безпосередньо залежить від її організаційної форми. Так, у складі великих підприємств, корпорацій можуть функціонувати виокремлені господарські одиниці: науково-дослідні центри, інститути, експериментальні заводи, дочірні підприємства, філії. Для них виготовлення інноваційного продукту є основною діяльністю. Вони, зазвичай, наділені статусом юридичної особи, здійснюють увесь комплекс облікових робіт як звичайне підприємство, складають звітність за установленими формами. В основу вартості придбання інноваційного продукту у таких підприємств покладено відпускну (договірну) ціну між продавцем і покупцем продукту. В окремих випадках інноваційний продукт можна оцінювати за ринковими цінами, справедливою вартістю, майбутніми грошовими надходженнями, що має бути передбачено у межах облікової політики.

Розвиток сучасних інноваційних технологій зумовив появу нових інноваційних утворень, метою яких є виготовлення і передавання у виробництво наукомістких технологій, важливих інноваційних проектів. До них можна віднести інноваційні центри, бізнес-інкубатори, технопарки, технополіси. Вони можуть здійснювати свою діяльність як окремі юридичні особи і будувати відносини із замовником інноваційного продукту на договірній основі, що потребує розробки облікової політики безпосередньо цими суб'єктами господарювання.

Крім того, такі структури можуть бути створені групою юридичних чи фізичних осіб і діяти на основі договору про спільну діяльність зі створенням чи без створення юридичної особи. У цьому разі в організації обліку вони

керуються П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції», де у розділі «Облік фінансових інвестицій для провадження спільної діяльності» викладено особливості здійснення облікових процедур з обліку:

- спільно контрольованих активів;
- зобов'язань, які взяв кожен учасник або взятих разом для провадження спільної діяльності;
- доходів, витрат, результатів, набутих у процесі спільної діяльності.

При розробці облікової політики витрат інноваційної діяльності доцільно використовувати результати наукових досліджень Крупки Я. В., в основі яких застосування критеріїв визнання, використання інноваційного продукту відповідно до оцінки успішності витрат. Цим науковцем розроблено 28 моделей обліку витрат інноваційної діяльності залежно від організаційної форми, об'єктів інноваційної інфраструктури, напрямів інноваційної діяльності, різних варіантів їх сполучення тощо. Є доцільним використовувати відповідну модель з врахуванням особливостей інноваційної діяльності суб'єкта господарювання.

Питання для самоконтролю:

1. Дайте визначення інновацій.
2. Які обставини зумовлюють інноваційний розвиток в Україні?
3. Як доцільно розглядати інноваційний процес з точки зору інформаційного забезпечення управління в межах формування облікової політики?
4. Які концептуальні підходи до визначення послідовності інноваційного процесу та їх вплив на формування облікової політики?
5. Які рахунки є можливим застосовувати для відображення витрат на інновації капітального характеру при формуванні Робочого плану рахунків?
6. Можливі варіанти облікової політики в частині списання капітальних витрат на поліпшення основних засобів, інших активів. Що впливає на їх вибір?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Чому інноваційна діяльність є одним із пріоритетних напрямів у політиці уряду?
2. Які організаційні форми взаємодії науки і виробництва набули найбільшого розвитку в Україні, чому?
3. Які фактори мають бути враховані при формуванні облікової політики інноваційної діяльності?
4. Стосовно визначення методичних аспектів облікової політики інноваційної діяльності що є необхідним враховувати?
5. Що є основним елементом облікової політики інноваційної діяльності?
6. Який підхід є прийнятним для застосування при формуванні облікової політики інноваційної діяльності у разі капіталізації її результатів?
7. Який підхід є прийнятним застосовувати при формуванні облікової політики інноваційної діяльності у разі комерціалізації її результатів?

Тести для самоперевірки

1. Інноваційна діяльність є таким видом діяльності:
 - а) виробнича;
 - б) маркетингово-збутова;
 - в) творча, що охоплює сукупність технічних, технологічних, виробничих, комерційних, інформаційних та інших заходів, спрямованих на впровадження нововведень з метою досягнення економічного, соціального, науково-технічного ефекту та іншої вигоди;
 - г) діяльність, що пов'язана з модернізацією основних засобів;
 - д) правильної відповіді не запропоновано.
2. Інноваційна діяльність суб'єкта господарювання, видом економічної діяльності якого є виробництво харчових продуктів, – це:

- а) основна діяльність;
- б) фінансова діяльність;
- в) інша операційна діяльність;
- г) правильної відповіді не запропоновано;
- д) всі варіанти.

3. Інноваційна діяльність суб'єкта господарювання, видом економічної діяльності якого є надання послуг з розробки програмного забезпечення, – це:

- а) основна діяльність;
- б) фінансова діяльність;
- в) інша операційна діяльність;
- г) правильної відповіді не запропоновано;
- д) всі варіанти.

4. Який підхід є прийнятним при формуванні облікової політики інноваційної діяльності у разі капіталізації її результатів:

- а) віднесення понесених витрат на вартість активів;
- б) списання інноваційних витрат на поточні витрати операційної діяльності;
- в) списання інноваційних витрат на поточні витрати фінансової діяльності;
- г) всі варіанти;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

5. З точки зору забезпечення інформаційних запитів менеджменту інноваційний процес доцільно розглядати як:

- а) стратегічну діяльність;
- б) фінансову діяльність;
- в) перетворення наукових знань у нововведення з метою одержання результату та практичного його використання;
- г) всі варіанти;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

6. Що впливає на встановлення об'єктів обліку при формуванні облікової політики інноваційної діяльності:

- а) відповідність інноваційної діяльності суб'єкта господарювання концепції технологічного детермінізму;
- б) відповідність інноваційної діяльності суб'єкта господарювання концепції ринкової потреби;
- в) виду інновації;
- г) концепції інноваційної діяльності та виду інновацій;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

7. Що є основним об'єктом формування облікової політики інноваційної діяльності:

- а) об'єкт інтелектуальної власності;
- б) результати інноваційної діяльності;
- в) джерела інвестування інноваційної діяльності;
- г) витрати інноваційної діяльності;
- д) всі варіанти.

8. Що впливає на формування облікової політики в частині витрат інноваційної діяльності:

- а) організаційна форма інноваційної діяльності;
- б) очікувана капіталізація інновацій;
- в) очікувана комерціалізація інновацій;
- г) всі варіанти;
- д) очікувана капіталізація інновацій або комерціалізація інновацій.

9. Який варіант доцільно застосовувати при списанні витрат інноваційного характеру, що пов'язані з модернізацією виробничого обладнання, результати якої збільшать первісно очікувану економічну вигоду:

- а) збільшення первісно очікуваної вартості основних засобів на суму витрат інноваційної діяльності;
- б) зменшення накопиченого у попередніх періодах зносу об'єктів;

в) віднесення витрат інноваційної діяльності на поточні витрати операційної діяльності;

г) всі варіанти;

д) правильної відповіді не запропоновано.

10. Модель облікової політики витрат інноваційної діяльності обумовлена:

а) організаційною формою;

б) об'єктами інноваційної інфраструктури;

в) напрямками інноваційної діяльності;

г) очікуваними результатами інновацій;

д) правильної відповіді не запропоновано.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
ВІДПОВІДЬ	г	г	д	а	д	в	в	а	а	в

Основна література

[1, 5, 7, 11, 13]

Додаткова література

1. Бенько М. М. Зasadничі аспекти інноваційної діяльності в обліку, аналізі та контролі [Електронний ресурс] / М.М. Бенько. // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_1_10

2. Бенько М. М. Модель інноваційного розвитку обліку, аналізу і контролю [Електронний ресурс] / М.М. Бенько. // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_1_11

3. Волощук Л.О. Обліково-аналітичне забезпечення управління інноваційним розвитком підприємства [Електронний ресурс] / Л. О. Волощук

// Праці Одеського політехнічного університету. – 2011. – № 2. – С. 329-334. –
Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Popu_2011_2_57

4. Диба В. Комерціалізація і проблеми обліку нематеріальних активів в інноваційній економіці [Електронний ресурс] / В. Диба // Ринок цінних паперів України. Вісник Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку. – 2010. – № 9-10. – С. 15-22. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/rcpu_2010_9-10_4

5. Єфіменко Т.І. Активи інноваційного походження: вдосконалення облікової політики підприємства [Електронний ресурс] / Т. І. Єфіменко // Інноваційна економіка. – 2014. – № 2. – С. 167-172. – Режим доступу: <http://catalog.uccu.org.ua/opacunicode/index.php?url=/notices/index/IdNotice:218256/Source:default>

6. Крупка Я. Д. Облік інвестиційно-інноваційної діяльності: навч посібник / Я. Д. Крупка, С. В. Питель, І. В. Мельничук. – Тернопіль: В-во «Крок», 2016. – 255 с.

7. Мельничук І.В. Нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку інноваційної діяльності [Електронний ресурс] / І. В. Мельничук // Інноваційна економіка. – 2013. – № 3. – С. 320-324. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/inek_2013_3_74

8. Підлипна Р.П. Концептуальні засади організації бухгалтерського обліку в управлінні інноваційною діяльністю [Електронний ресурс] / Р. П. Підлипна // Формування ринкових відносин в Україні. – 2013. – № 11. – С. 86-89. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/frvu_2013_11_20

9. Сичук С. М. Класифікація витрат на інновації та напрями їх вдосконалення для цілей обліку та контролінгу [Електронний ресурс] / С. М. Сичук // Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси. – 2013. – Вип. 10(2). – С. 238-243. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10\(2\)_32](http://nbuv.gov.ua/UJRN/ecnof_2013_10(2)_32)

10. Янченко З.Б. Аспекти обліку витрат інноваційної діяльності [Електронний ресурс] / З.Б. Янченко. // Економіка. Управління. Інновації. – 2014. – № 1. – Режим доступу: http://nbuv.gov.ua/UJRN/eui_2014_1_111

4.3. Методичні аспекти формування облікової політики природоохоронної діяльності

4.3.1. Природоохоронна діяльність підприємств як об'єкт облікової політики: сутність та законодавче регламентування

Масштаби природокористування, інтенсивність та нераціональне господарювання призвели до того, що екологічна ситуація в Україні нині є дуже складною, а проблеми збереження навколишнього середовища набули глобального характеру. Ускладнює ситуацію те, що відбувається сукупна дія чинників, як самого процесу забруднення навколишнього середовища, так і викликаних ним наслідків.

Проблеми виникли тому, що регіональна структура економіки країни тривалий час формувалась без врахування їх екологічних можливостей та потреб. Розвиток економіки України, особливо промислового комплексу, має здійснюватися з дотриманням умов збереження навколишнього природного середовища, раціонального природокористування, зменшення негативного впливу на природу.

Ринкові умови господарювання, вступ України до СОТ змушують національні підприємства враховувати міжнародні екологічні вимоги та стандарти, природоохоронні нормативи з сертифікації. Екологічно несприятлива ситуація в країні викликана нераціональною структурою соціально-економічного комплексу, історично орієнтованого на розвиток переважно природоємних виробництв, зумовлює екологізацію діяльності підприємств, розроблення концепції стійкого екологічного розвитку суспільства.

Масштабність екологічних проблем, зростання забруднення навколишнього природного середовища вимагають спрямування діяльності промислових підприємств на їх усунення та спонукають до пошуку інструментів еколого-економічного управління, що базуються на принципах сталого розвитку. Відсутність належного забезпечення керівництва

комплексною, достовірною та своєчасною інформацією про природоохоронну діяльність заважає підприємствам проводити ефективну екологічну політику.

У процесі природоохоронної діяльності суб'єкти господарювання несуть специфічні витрати. При цьому, недосконалим є методологічний інструментарій ведення обліку витрат і результатів природоохоронних заходів на вітчизняних підприємствах. На макроекономічному рівні актуальним є питання розробки і впровадження на підприємствах системи екологічноорієнтованого обліку, який акумулює інформацію про взаємодію підприємства із навколишнім середовищем, що безпосередньо пов'язано із обліковою політикою на рівні державного регулювання та на рівні суб'єкта господарювання. Відповідно, **основними об'єктами облікової політики природоохоронної діяльності є її витрати та результати, а також специфічні ресурси.**

Природоохоронною є будь-яка діяльність, спрямована на збереження навколишнього середовища. Природоохоронна діяльність здійснюється на макрорівні та на рівні окремих суб'єктів господарювання (мікрорівень).

Природоохоронна діяльність держави (макрорівень) спрямована на збереження незайманої природи та рідкісних видів рослин і тварин на Землі, вона полягає в організації наукових досліджень, підготовці фахівців-екологів та вихованні населення.

Природоохоронна діяльність підприємств та організацій здійснюється в межах державних та регіональних програм.

Природоохоронна діяльність підприємств здійснюється у двох напрямках (рис.4.2).

Матеріальними носіями забруднення є відходи виробництва, що потребує їх оцінки.

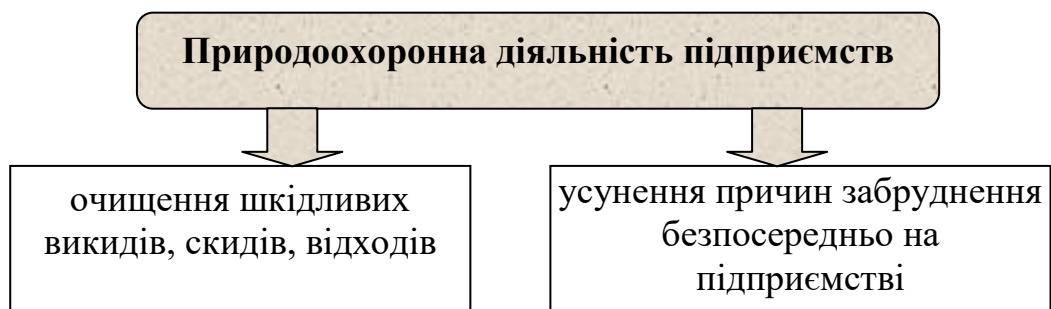


Рисунок 4.2 – Напрямки природоохоронної діяльності підприємств

Виділяють такі основні акценти у політиці поводження з відходами [1]:

- 1) ідентифікація і контроль – передбачають наявність систематизованої інформації про потоки відходів і їх класифікацію відповідно до ступеня шкідливості й можливості повторного використання та переробки як основи для майбутньої діяльності (аудит відходів);
- 2) попередження і скорочення – пошук усіх можливих варіантів зменшення рівня утворення відходів, їх переробки або знищення;
- 3) повторне використання – покращення використання наявних відходів з метою збереження ресурсів;
- 4) розміщення – передбачає розвиток безпечних способів розташування відходів.

У процесі використання очисних споруд також утворюються шкідливі відходи у меншій кількості, але більшої концентрації. **Отже, очисні споруди значно скорочують рівень забруднення навколишнього середовища, але не розв'язують проблему повністю. Оцінка відходів при очистці є елементом облікової політики природоохоронної діяльності.**

Досягнення суттєвих результатів у збереженні навколишнього середовища можливе шляхом об'єднання очищення шкідливих викидів, скидів та відходів з процесом утилізації вловлених речовин та усунення причин забруднення. У реалізації цього напрямку необхідно впроваджувати маловідходні та безвідходні технології виробництва. Але тут виникає проблема в тих виробництвах, де за технологією цього зробити не можливо. **Тому, залишається єдиний вихід: здійснення ефективної**

природоохоронної діяльності, створення нормативно-методичного її забезпечення, організація обліку і контролю.

На сьогодні основним законодавчим документом, що регламентує природоохоронну діяльність вітчизняних підприємств, є Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 05.03.98 р. № 186/98-ВР в останній редакції від 01.02.2017 р. [2].

Природоохоронну діяльність підприємства повинні здійснювати систематично та забезпечувати еколого-економічну ефективність своїх виробництв. Під еколого-економічною ефективністю розуміють постійне покращання екологічних характеристик та здійснення виробничих процесів із мінімальним впливом на довкілля й отриманням максимального економічного ефекту. Для оцінки еколого-економічної ефективності природоохоронної діяльності є необхідним адекватне інформаційне забезпечення. **Система екологічного менеджменту** це – «система управління діяльністю підприємства в тих її формах, напрямках та аспектах, які прямо або опосередковано стосуються взаємовідносин підприємства з навколишнім природним середовищем» [4].

Система екологічного менеджменту є добровільним ринковим механізмом екологічного регулювання, який сприяє підвищенню конкурентоспроможності підприємства і завоюванню нових ринкових позицій [7]. Отриманий підприємством за результатами сертифікаційного аудиту Сертифікат відповідності позиціонує його як екологічно свідоме та відкриває можливість економічної діяльності на світовому ринку.

Сьогодні вкрай важливо для підприємств сприйняти витратну діяльність щодо вирішення екологічних проблем, як необхідну та таку, що забезпечить підприємству належний імідж у світовому економічному просторі.

Завданням формування облікової політики природоохоронної діяльності є інформаційне забезпечення екологічного менеджменту.

Облік взаємодії підприємства із навколишнім середовищем повинен здійснюватися в межах політики екологічної ефективності, яка направлена на зменшення впливу суб'єктів господарювання на довкілля одночасно з підвищенням їх прибутковості. Для цього повинна бути чітко діюча система контролю за якістю навколишнього середовища, яка до цього часу в Україні є недосконалою. Однією з причин є відсутність повного і достовірного інформаційного забезпечення про витрати на природоохоронну діяльність, основою якого є бухгалтерський облік, що забезпечує менеджерів достовірною та реальною інформацією про витрати на охорону навколишнього середовища та його відновлення.

Облік, що відображає діяльність підприємства щодо охорони навколишнього середовища у економічній літературі називають по-різному: екологічний облік, облік природоохоронної діяльності, облік витрат на природоохоронну діяльність, облік екологічних витрат тощо. Деякими авторами вживається поняття «облік на охорону і відновлення навколишнього середовища». При цьому у закордонних авторів також не має єдиного підходу до застосування термінології у визначенні обліку природоохоронної діяльності підприємств. Вважаємо необхідним проаналізувати вищезазначені дефініції та визначитися чи є у їх трактуванні суттєві відмінності.

Кірсанова Т.О. систему «виявлення, вимірювання, реєстрації, нагромадження, узагальнення, зберігання, оброблення та підготовки релевантної інформації про діяльність підприємства в галузі природокористування з метою передачі її внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття оптимальних рішень» називає екологічним обліком на підприємстві [3].

В поняття «екологічний облік» в Україні різними авторами вкладається різний зміст (рис. 4.3).

Отже, екологічний облік у деяких трактуваннях тотожний визначенню обліку природоохоронної діяльності підприємств.

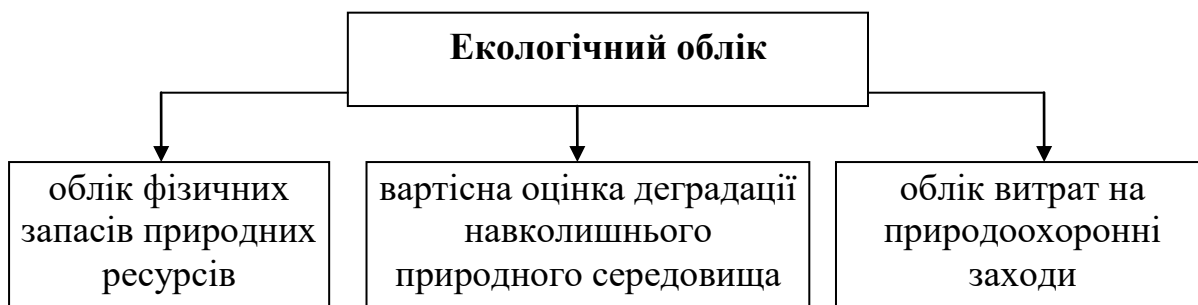


Рисунок 4.3 – Сутнісний зміст поняття «екологічний облік» в Україні

Облікова політика природоохоронної діяльності спрямовується на реалізацію завдань бухгалтерського обліку, що полягають у:

- формуванні та наданні повної, своєчасної та достовірної інформації про витрати на природоохоронні заходи для ефективного управління екологічною діяльністю підприємства;
- сприянню збереження природних ресурсів;
- забезпеченні контролю за витратами на природоохоронні заходи підприємства.

Враховуючи прийнятий Україною курс на євроінтеграцію, становлення обліку природоохоронної діяльності підприємств має здійснюватися з врахуванням світового досвіду.

Питання впливу підприємств на навколишнє середовище та відображення його в обліку на Заході вирішується науковцями, які працюють у напрямку Environmental Accounting.

Основним документом, що регламентує облік витрат і зобов'язань, пов'язаних з природоохоронною діяльністю підприємства є Методичні рекомендації з обліку природоохоронних витрат і зобов'язань, прийняті Конференцією з торгівлі і розвитку ООН у 1998 році (у 2002 році ці рекомендації було оновлено) [9]. Вищезазначені Методичні рекомендації не суперечать вимогам Міжнародних стандартів фінансової звітності.

Закордонними науковцями визначені причини необхідності впровадження обліку природоохоронних витрат на підприємствах:

- «рахунки обліку повинні відображати ставлення підприємства до навколишнього середовища, його вплив, витрати, зобов'язання та ризики щодо фінансової позиції у цьому відношенні;
- інвестори потребують інформації про екологічну ефективність підприємства аби приймати зважені та обдумані інвестиційні рішення;
- необхідно коректно і в раціональний спосіб здійснювати облік і розподіл витрат, в т.ч. екологічних, на виробництво продукції, робіт, послуг;
- для співпраці з покупцями та іншими контрагентами потрібно демонструвати відкритість та конкурентні переваги у сфері природоохоронної діяльності;
- екологічний облік є ключем до сталого розвитку у планетарному масштабі» [9].

Спеціального стандарту з фінансового обліку та звітності, який би регулював облік витрат на природоохоронну діяльність, не має в системі європейських Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), американській системі Загальноприйнятих принципів бухгалтерського обліку (US GAAP) та в Україні. Діюча нині в Україні система оцінки витрат на природоохоронну діяльність почала формуватися в середині 80-х років ХХ століття. Основними недоліками цієї системи є такі:

- витрати підлягають вирахуванню з суми оподаткованого податком доходу лише після того, як вони проведені, внаслідок чого немає стимулу враховувати зобов'язання, зокрема природоохоронні;
- надмірна складність виділення витрат на природоохоронну діяльність із загальних витрат;
- відсутність конкретних рекомендацій стосовно надання інформації про природоохоронну діяльність і організацію екологічного обліку на підприємствах.

У методичних рекомендаціях з обліку природоохоронних витрат і зобов'язань під витратами на охорону довкілля розуміють «витрати на заходи, пов'язані з управлінням впливом господарської діяльності

підприємства на навколишнє середовище» [9]. Особливістю таких витрат є те, що майбутні вигоди від них не обов'язково мають економічний характер.

Отже, на сьогодні відсутні єдині підходи до трактування категоріального апарату обліку природоохоронної діяльності, недостатньою є методологічна база. За таких умов підприємства все ж повинні сформувати ефективну облікову політику щодо природоохоронної діяльності.

4.3.2. Формування облікової політики в частині природоохоронної діяльності підприємств

З 2013 року в Україні діють Методичні рекомендації № 635 [6] щодо облікової політики підприємств, які узагальнюють усі варіанти методичних підходів в обліку, визначені обліковими стандартами.

Враховуючи суттєву специфіку об'єктів обліку природоохоронної діяльності та їх різноманітність необхідним є окреме висвітлення особливостей облікової політики такої діяльності.

Організація обліку природоохоронної діяльності на підприємствах повинна здійснюватися у розрізі управлінського та фінансового обліку.

Об'єкти обліку природоохоронної діяльності підприємств, що є об'єктами облікової політики, включають:

- витрати на здійснення природоохоронних заходів;
- засоби (активи) природоохоронного призначення (їх оцінка);
- екологічні зобов'язання.

Серед науковців існує думка, що до об'єктів природоохоронної діяльності слід також віднести екологічний ефект, господарські операції, пов'язані з природоохоронною діяльністю та природні ресурси і права на їх використання. На нашу думку, екологічний ефект може і повинен бути об'єктом управління природоохоронної діяльності, однак на сьогодні відсутній інструментарій його формування безпосередньо в системі

фінансового обліку. Господарські операції з природоохоронної діяльності так чи інакше відносяться до витрат або засобів або зобов'язань, а отже, будуть відноситися до одного з перелічених об'єктів обліку. Природні ресурси, на нашу думку також є об'єктами обліку природоохоронної діяльності у складі активів.

При розробці облікової політики в частині витрат природоохоронної діяльності одним з найважливіших питань є їх ідентифікація та класифікація.

Згідно з Рекомендаціями щодо складання та заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати «Звіт про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи» [8] до поточних природоохоронних витрат включають такі елементи:

- «вартість матеріалів і покупних напівфабрикатів, які витрачені на функціонування засобів природоохоронного призначення, а також вартість матеріалів, спожитих на поліпшення технічного стану й технічне вдосконалення природоохоронних засобів, здійснення дослідів та випробувань, які спрямовані на технічне вдосконалення цих засобів;
- вартість палива та енергії, які спожиті в процесі функціонування природоохоронних засобів, та інших робіт природоохоронного характеру;
- оплату праці (основну та додаткову) із відрахуваннями на соціальне страхування працівників, зайнятих обслуговуванням усіх засобів природоохоронного призначення, приведенням земель у придатний для подальшого використання стан, включаючи роботи з рекультивації та здійснення інших природоохоронних заходів;
- витрати на утримання та експлуатацію засобів природоохоронного призначення, включаючи амортизацію й витрати на поточний ремонт;
- цехові та загальні по підприємству (експлуатаційні) витрати за відповідною номенклатурою статей, що пов'язані з утриманням апарату служб охорони природи цеху, підприємства, організації;
- витрати на охорону праці працівників, які зайняті обслуговуванням

засобів природоохоронного призначення і виконанням інших робіт, пов'язаних з охороною природи та раціоналізацією природокористування;

- витрати, пов'язані із спільним використанням підприємствами та організаціями регіону об'єктів природоохоронного призначення, і платежі за надані підприємству (організації) природоохоронні послуги».

Вважаємо за доцільне при формуванні облікової політики опиратись саме на наведений вище перелік.

У додатку до Рекомендацій [8] визначено основні напрями природоохоронних витрат (рис. 4.4) та наведено більш детальний склад витрат за кожним напрямом.

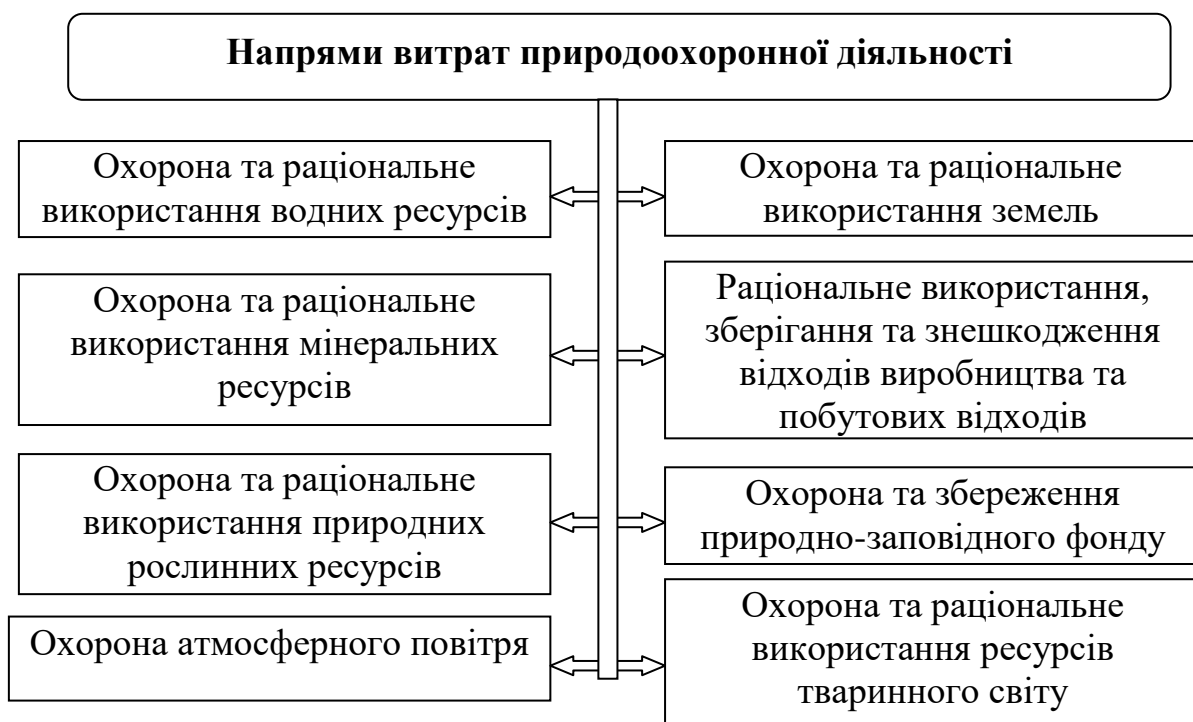


Рисунок 4.4 – Основні напрями витрат природоохоронної діяльності підприємств

Наведені рисунком напрями витрат мають бути покладені в основу виокремлення аналітичного рахунку при розробці робочого плану рахунків.

На сьогодні немає єдиного підходу до визначення поняття «екологічні витрати» (наприклад, лише в Рекомендаціях щодо заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати «Звіт про

екологічні збори та поточні витрати на охорону природи» зустрічаються поняття «екологічні витрати», «витрати на охорону природи», «природоохоронні витрати»). Такі поняття тлумачаться як синоніми, однак на думку Малюги Н. та Замули І. «з огляду на те, що поняття «екологія» передбачає і використання, і охорону людиною навколишнього природного середовища, поняття «екологічні витрати» є ширшими ніж поняття «природоохоронні витрати» [5, с.37].

Екологічними витратами підприємства є «всі витрати, пов'язані зі здійсненням екологічної діяльності» [5, с.37]. Враховуючи, що екологічна діяльність підприємств і природоохоронна діяльність підприємств за своїми визначеннями є тотожними, вважаємо, що поняття екологічних витрат та витрат на природоохоронну діяльність також є рівнозначними.

Для управлінського обліку витрат на природоохоронну діяльність джерелами інформації, окрім даних облікової системи підприємства, мають бути відомості про норми витрат матеріальних ресурсів, технологічних відходів, дослідження ситуацій на ринку, звіти про проведення науково-дослідних робіт, можливості використання їх результатів у діючих умовах виробництва, розміри штрафних санкцій щодо виконання пунктів господарчих договорів, перевищення лімітів забруднення навколишнього природного середовища.

Стосовно облікової політики в частині витрат природоохоронної діяльності є необхідним прийняти рішення щодо застосування інтегрованої або паралельної системи рахунків обліку.

У межах облікової політики доцільно до типової номенклатури статей витрат доцільно ввести спеціальну статтю «Витрати на природоохоронну діяльність» для чіткого визначення, планування і контролю витрат на природоохоронну діяльність підприємства. При цьому в основу підходу виділення окремої статті необхідно покласти принцип потреби у підвищенні контролю за окремими витратами, а не принцип питомої ваги витрат, яку вони мають у собівартості продукції. Такий підхід усуне проблему

планування витрат на природоохоронну діяльність, дасть можливість скласти кошторис цих витрат і використовувати виділені обсяги витрат суто за призначенням, а також сприятиме удосконаленню їх розподілу між видами продукції.

Важливим організаційним елементом облікової політики у частині обліку природоохоронної діяльності є документування та реєстри аналітичного обліку. Первинними документами для обліку витрат на природоохоронну діяльність є: акт виконаних робіт, лімітно-забірна картка, сигнальна вимога на понадлімітний відпуск матеріалів, накладна, товарно-транспортна накладна, рахунок-фактура, виписка банку, дефектний акт, дефектна відомість, рахунки за вивіз відходів у місця спеціального заховання, за очистку стічних вод та інша документація з оплати різних екологічних послуг, а також розрахунки поточних затрат на природоохоронну діяльність і на капітальний ремонт основних природоохоронних фондів та інші.

Лімітно-забірна картка і сигнальна вимога на понадлімітний відпуск матеріалів відображають інформацію про відхилення від встановленого конкретним відділом ліміту тільки матеріальних цінностей. Більш раціональним буде використання первинного документа, який надасть змогу щоденно сигналізувати про будь-які відхилення від затверджених лімітів або норм витрат на природоохоронну діяльність. Сигнальна картка повинна мати яскравий колір, що буде відрізняти її від інших первинних документів.

Якщо витрати на природоохоронну діяльність перевищують гранично допустимі значення встановлених лімітів (норм), або навпаки, тоді відповідальна особа конкретного центру витрат зобов'язана заповнити розроблений первинний документ «Сигнальна картка витрат на природоохоронну діяльність» (далі СКВПД) і своєчасно подати його до фінансової бухгалтерії.

Для забезпечення наочності за господарськими операціями, пов'язаними із природоохоронною діяльністю, вченими-економістами у

сфері обліку було запропоновано «Відомість аналітичного обліку витрат, пов'язаних із природоохоронною діяльністю» у розрізі структурних підрозділів і статей витрат. Цей документ має забезпечити аналітичний облік витрат на охорону і відновлення навколишнього середовища за видами діяльності, статтями витрат та центрами відповідальності.

В межах облікової політики є необхідним розробити робочий план рахунків в частині обліку витрат природоохоронної діяльності, що забезпечить ефективне інформаційне забезпечення їх управління. Витрати на природоохоронну діяльність підприємства обліковують переважно у складі загальновиробничих витрат на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати». З метою виокремлення витрат на природоохоронні заходи є можливим поточні витрати обліковувати на окремому субрахунку 94 рахунку «Інші витрати операційної діяльності». Для малих підприємств доцільно такі витрати відображати на рахунку 96 «Інші витрати» з виокремленням витрат природоохоронної діяльності на окремому субрахунку.

Те, що переважна більшість підприємств витрати на природоохоронну діяльність відображає окремою статтею у складі загальновиробничих витрат, певною мірою усуває проблему розпорошеності витрат на природоохоронну діяльність підприємства у складі кошторисів інших витрат і надає їм власний статус. Зважаючи на досить високу питому вагу вартості послуг сторонніх організацій на природоохоронні заходи в загальній сумі витрат на природоохоронну діяльність, їх доцільно також виділити окремою статтею.

Для формування облікових даних про витрати природоохоронної діяльності доцільно відображати їх на спеціальному рахунку «Витрати природоохоронної діяльності», на необхідності введення якого до Плану рахунків бухгалтерського обліку вже неодноразово наголошувалося в економічній літературі. Однак, пропонувати підприємству це можливо тільки після вирішення питання на рівні органів, що здійснюють методологічне та методичне забезпечення обліку. Проте є можливим в межах облікової

політики по рахунку 94 «Інші витрати операційної діяльності» відкрити субрахунок другого порядку 9491 «Витрати природоохоронної діяльності».

Виокремлення витрат на природоохоронну діяльність на окремому субрахунку дасть можливість аналізувати результати природоохоронної діяльності, отримувати оперативну інформацію для управління нею та полегшить складання екологічної звітності.

При розробці облікової політики щодо природоохоронної діяльності необхідно визначитися з підходами до обліку екологічних зобов'язань. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» дає визначення сутності «зобов'язань» та умови їх визнання. Зобов'язання визнаються, коли їх оцінка може бути достовірно визначена та існує ймовірність зменшення економічних вигід у майбутньому внаслідок його погашення. Щодо поняття «екологічні зобов'язання» інформація у П(С)БО та інших нормативах відсутня.

Екологічні зобов'язання підприємства виникають у результаті здійснення основної діяльності або недотримання норм екологічного законодавства (рис.4.5).

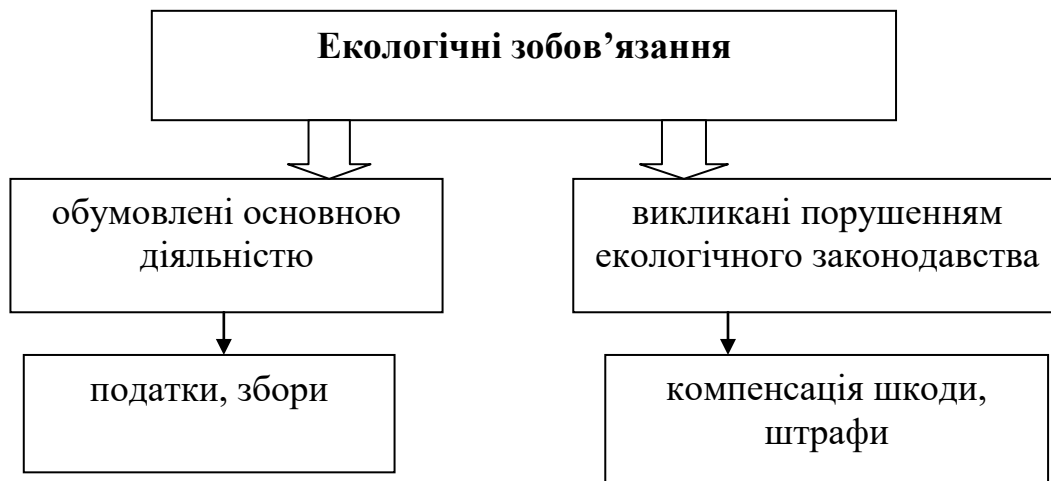


Рисунок 4.5 – Склад екологічних зобов'язань підприємств

Стосовно екологічного податку, як і інших податків та зборів, підприємство повинне здійснювати податкове планування та формувати облікову політику для цілей оподаткування. Облікова політика для цілей

оподаткування може бути формалізована у вигляді окремої частини у загальному наказі про облікову політику або в окремому документі, у якому визначені правила і методи, якими керується платник при розрахунку і сплаті податків та зборів.

Облікова політика є одним із засобів забезпечення оптимальної податкової політики підприємства.

Формування екологічних зобов'язань, залежно від їх виду, необхідно відображати за кредитом рахунків:

- 64 «Розрахунки за податками і платежами»;
- 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- 68 «Розрахунки за іншими операціями»;
- 65 «Розрахунки за страхуванням».

При формуванні облікової політики стосовно екологічних зобов'язань необхідно визначитися у складі яких витрат вони мають знайти відображення або за рахунок яких джерел покриватися.

У бухгалтерському обліку загалом екологічний податок відображається відповідно до вимог П(С)БО 16 «Витрати», згідно з яким податки, збори та інші передбачені законодавством обов'язкові платежі (крім податків, зборів та обов'язкових платежів, що включаються до виробничої собівартості продукції, робіт, послуг) включаються до адміністративних витрат. Виходячи з цього, нарахування екологічного податку відображається за дебетом рахунку 92 «Адміністративні витрати» або рахунку 23 «Виробництво» (якщо природоохоронна діяльність для підприємства є основним видом діяльності). Однак, залежно від функціонального призначення об'єктів, які спричинили забруднення навколишнього середовища, екологічний податок може нараховуватися за дебетом рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», 93 «Витрати на збут» тощо. Для суб'єктів малого підприємництва таким рахунком може бути рахунок 96 «Інші витрати».

При формуванні облікової політики щодо екологічного податку необхідно враховувати особливості його походження. У бухгалтерському

обліку витрати, пов'язані з нарахуванням і сплатою екологічного податку за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів щодо імпортованих транспортних засобів та/або кузовів, які визнаються підприємством основними засобами та/або запасами (товарами, виробничими запасами), включаються до їх первісної вартості.

При реалізації транспортних засобів особами, які здійснюють виробництво (виготовлення) транспортних засобів на митній території України для їх продажу на внутрішньому ринку України, нарахування екологічного податку за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів відображається як вирахування з доходу за дебетом субрахунку 704 «Вирахування з доходу» і кредитом рахунка 64 «Розрахунки за податками і платежами»

Екологічні зобов'язання, що пов'язані із штрафними санкціями за порушення екологічного законодавства слід відносити на рахунок 94 «Інші витрати операційної діяльності»

Отже, при формуванні облікової політики у частині природоохоронної діяльності необхідно чітко визначитися із складом витрат природоохоронної діяльності, їх документальним оформленням та аналітичним обліком, що, у свою чергу, забезпечить оптимальну податкову політику щодо екологічного податку та ефективне управління природоохоронною діяльністю.

Питання для самоконтролю

1. Чому питання обліку природоохоронної діяльності підприємств розглядаються при формуванні облікової політики підприємств?
2. Що таке природоохоронна діяльність?
3. У чому полягає сутність природоохоронної діяльності на макрорівні?
4. У чому полягає сутність природоохоронної діяльності на мікрорівні?

5. У чому полягає специфіка об'єктів обліку природоохоронної діяльності, які враховуються при формуванні облікової політики?
6. З якими основними елементами необхідно визначитися при розробці облікової політики в частині витрат природоохоронної діяльності?
7. Як називають облік, що відображає діяльність підприємства щодо охорони навколишнього середовища?
8. Чи є тотожними визначення «екологічний облік» та «облік природоохоронної діяльності»?
9. Які завдання стоять перед обліком природоохоронної діяльності?
10. Які основні недоліки системи оцінки витрат на природоохоронну діяльність в Україні?
11. Які елементи щодо природоохоронної діяльності необхідно врахувати при розробці облікової політики?
12. Чи є екологічний ефект об'єктом обліку природоохоронної діяльності та елементом формування облікової політики?
13. Який склад поточних природоохоронних витрат необхідно використовувати при формуванні облікової політики природоохоронної діяльності?
14. За якими напрямками природоохоронної діяльності підприємства здійснюють витрати?
15. Яким чином при формуванні облікової політики можливо передбачити виокремлення в обліку витрат на природоохоронну діяльність?
16. Якими первинними документами оформляють операції з природоохоронної діяльності підприємств?
17. Яка мета ведення «Сигнальної картки витрат на природоохоронну діяльність»?
18. Який порядок формування облікової політики в частині екологічних зобов'язань?
19. Яким чином можливо забезпечити ефективну облікову політику щодо природоохоронної діяльності при складанні робочого плану рахунків?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Природоохоронна діяльність як об'єкт державного регулювання облікової політики.
2. Рівні регулювання облікової політики природоохоронної діяльності.
3. Стан та проблеми впровадження обліку природоохоронної діяльності в Україні.
4. Особливості формування облікової політики з метою управління природоохоронною діяльністю.
5. Облікова політика як важіль становлення еколого-економічного обліку підприємств.
6. Облікова політика у частині природоохоронної діяльності як складова екоконтролінгу

Тести для самоконтролю

1. Відходи виробництва, що використовуються у подальшому, є:
 - а) основною продукцією підприємства;
 - б) неосновною продукцією підприємства;
 - в) не є продукцією підприємства взагалі;
 - г) незавершеним виробництвом;
 - д) немає правильної відповіді.
2. Природоохоронна діяльність на рівні підприємства регламентується:
 - а) Верховною радою;
 - б) Міністерством фінансів;
 - в) підприємством;
 - г) вищестоящою організацією;
 - д) податковими органами;
 - е) немає правильної відповіді.

3. Що таке екологічний менеджмент:

- а) управління екологічними витратами;
- б) контроль ефективності екологічної діяльності підприємства;
- в) управління діяльністю підприємства в частині взаємовідносин підприємства з навколишнім природним середовищем;
- г) усі відповіді вірні;
- д) немає правильної відповіді.

4. Які з наведених первинних документів використовуються для оформлення операцій природоохоронної діяльності:

- а) виписка банку;
- б) акт виконаних робіт;
- в) сигнальна вимога на понадлімітний відпуск матеріалів;
- г) всі відповіді вірні;
- д) немає правильної відповіді.

5. Якщо платник податку не планує здійснення викидів, скидів забруднюючих речовин, розміщення відходів, утворення радіоактивних відходів протягом звітного року, він повинен:

- а) сплачувати податок до моменту внесення змін у наказ про облікову політику;
- б) скласти заяву про відсутність у нього у звітному році об'єкта обчислення податку;
- в) сплачувати податок авансом у половинному розмірі до моменту появи об'єкта оподаткування;
- г) замовити екологічний аудит для підтвердження відсутності об'єкта оподаткування;
- д) правильна відповідь відсутня.

6. Витрати, пов'язані з нарахуванням і сплатою екологічного податку за утилізацію знятих з експлуатації транспортних засобів:

- а) відображаються у складі інших витрат операційної діяльності;
- б) відображаються у складі адміністративних витрат;

- в) включаються до первісної вартості транспортних засобів;
- г) відображаються у складі загальновиробничих витрат;
- д) немає правильної відповіді.

7. З наведених понять вибрати пару термінів, які за своїм змістом вважається тотожними:

- а) екологічний облік;
- б) облік витрат на природоохоронну діяльність;
- в) облік екологічних витрат;
- г) облік природоохоронної діяльності;
- д) немає правильної відповіді.

8. Що є особливістю витрат на природоохоронні заходи:

- а) такі витрати здійснюються за бажанням підприємств;
- б) такі витрати ніколи не приносять економічних вигод;
- в) майбутні вигоди від таких витрат не обов'язково мають економічний

характер;

- г) усі відповіді вірні;
- д) немає правильної відповіді.

9. Визначити, що є об'єктом обліку природоохоронної діяльності підприємства:

- а) амортизація очисних споруд;
- б) розрахунки за екологічним податком;
- в) заробітна плата працівника, що здійснював ремонт очисних споруд;
- г) всі відповіді вірні;
- д) немає правильної відповіді.

10. Що необхідно покласти в основу підходу виділення окремої статті калькуляції «Витрати на природоохоронну діяльність»:

- а) принцип питомої ваги витрат, яку вони мають у собівартості продукції;
- б) принцип потреби у підвищенні контролю за окремими витратами;
- в) принцип підвищення конкурентоспроможності підприємства;

- г) всі відповіді вірні;
д) немає правильної відповіді.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
відповідь	б	в	в	г	б	в	а, г	в	г	б

Основна література

[1, 2, 8, 9, 14, 21, 23, 24, 30, 34, 42]

Додаткова література

1. Гридэл Т.Е., Алленби Б.Р. Промышленная экология: Учебн. пособие для вузов / Т.Е. Гридэл, Б.Р. Алленби / Пер. с англ. под ред. проф. Э.В. Гирусова. – М., 2004. – 527с.

2. Закон України «Про охорону навколишнього природного середовища» від 05.03.98 р. № 186/98-ВР ред. від 01.02.2017 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/1264-12>

3. Кирсанова Т.А. Экологический контроллинг – инструмент екоменеджмента [Текст] / Т.А. Кирсанова, Е.В. Кирсанова, В.А. Лукьянихин / Под ред. В.А. Лукьянихина. – Сумы: Изд-во «Козацький вал», 2004.

4. Максимів Л.І. Проблеми та перспективи розвитку підприємств України у контексті вимог охорони навколишнього середовища [Текст]/ Л.І. Максимів // Теоретичні та прикладні питання економіки: Збірник наукових праць. – К., 2002. – Випуск 1. – с. 297-303.

5. Малюга Н. Екологічні витрати: класифікація та бухгалтерське відродження [Текст] / Н. Малюга // Бухгалтерський облік і аудит. – 2009. – № 5. – С. 35-41

6. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 р. № 635. [Електронний ресурс] – Режим доступу: http://minfin.kmu.gov.ua/control/uk/publish/article/main?art_id=382876&search_param=%EE%E1%B3%E3&searchPublishing=1

7. Пахомова Н.В., Эндерс А., Рихтер К. Экологический менеджмент / Н.В. Пахомова, А. Эндерс, К. Рихтер. – СПб: Питер, 2003. – 544 с

8. Рекомендації щодо складання та заповнення форми державного статистичного спостереження № 1-екологічні витрати «Звіт про екологічні збори та поточні витрати на охорону природи», затв. наказом Держкомстату України від 01.07.2002 р. № 253. [Електронний ресурс] – Режим доступу.: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1194-06>

9. Accounting and Financial Reporting For Environmental Costs and Liabilities [Guidance Manual] / United Nations Conference On Trade And Development. – Geneva, 2002 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://unctad.org/en/Docs/iteeds4c1_en.pdf

4.4. Методичні аспекти формування облікової політики операцій зовнішньоекономічної діяльності

4.4.1. Нормативно-правове регулювання зовнішньоекономічної діяльності в Україні

При формуванні облікової політики суб'єкта господарювання, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність, необхідно формування додаткових елементів облікової політики, які враховують специфіку цієї діяльності для потреб управління та формування достовірних показників бухгалтерської та податкової звітності у частині операцій, пов'язаних з експортом, імпортом, іноземними інвестиціями.

Оскільки Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства, затверджені Наказом Міністерства фінансів України 27 червня 2013 р. № 635, не містять інформації щодо операцій зовнішньоекономічної діяльності, то виникає необхідність їх додаткового обґрунтування.

Поняття «зовнішньоекономічна діяльність» (ЗЕД) з'явилося в Україні з початком економічної реформи 1987 року, сутність якої полягала у поступовій відміні монополії держави на здійснення будь-яких економічних

операцій, у тому числі й зовнішньоекономічних, наданні підприємствам права безпосереднього виходу на зовнішні ринки, а також стимулюванні розвитку ЗЕД на рівні суб'єктів господарювання [12].

Після проголошення в 1991 р. незалежності України були здійснені заходи, спрямовані на суттєву лібералізацію ЗЕД в країні, розширення прав підприємств і організацій у цій сфері [5]. У цей період прийняті важливі законодавчі акти, зокрема, Закони України «Про зовнішньоекономічну діяльність» (1991 р.), «Про митну справу в Україні» (1991 р.), «Про єдиний митний тариф» (1992 р.), «Про порядок здійснення розрахунків в іноземній валюті» (1994 р.), «Про операції з давальницькою сировиною» (1995 р.), «Про режим іноземного інвестування» (1996 р.) та ін. На сьогоднішній день більшість цих законів вже не діє, їх замінили та доповнили інші, які наведені в табл. 4.1.

Таблиця 4.1 – Нормативна регламентація зовнішньоекономічної діяльності

№	Нормативно – правовий документ	Питання, які регулює
1.	Закон України «Про зовнішньоекономічну діяльність»	Визначення термінів, принципи зовнішньоекономічної діяльності, суб'єкти ЗЕД, види ЗЕД, право на здійснення ЗЕД, органи державного регулювання, інше
2.	Митний кодекс України	Умови акредитації підприємства, умови митного перетину, митні органи, митні тарифи, інше
3.	Господарський кодекс України	Загальні умови здійснення господарської діяльності, а також більшість питань Закону України «Про ЗЕД»
4.	Податковий кодекс України	Об'єкт оподаткування, дату виникнення податкових зобов'язань з ПДВ, ставку оподаткування, інше.
5.	П(С)БО 21 «Вплив змін валютних курсів»	Визначення термінів, визначення курсових різниць, інше.

ЗЕД, як економічна категорія, висвітлює передусім відповідні (пов'язані зі здійсненням міжнародного бізнесу) функції виробничих структур (фірм, організацій, підприємств, об'єднань та ін.) [1]. Згідно з Законом України «Про зовнішньоекономічну діяльність» ЗЕД – це

діяльність суб'єктів господарської діяльності України та іноземних суб'єктів господарської діяльності, побудована на взаємовідносинах між ними, що має місце як на території України, так і за її межами [11].

Одним із основних суб'єктів ЗЕД є підприємство. Світова практика показує, що близько 85 % зовнішньоекономічних операцій здійснюють підприємства, фірми, організації, а 15 % – міністерства, відомства, союзи підприємців.

ЗЕД підприємства – це сфера господарської діяльності, пов'язана з міжнародною виробничою і науково-технічною кооперацією, експортом та імпортом продукції, виходом підприємства на зовнішній ринок [5].

Структурною одиницею ЗЕД є зовнішньоекономічна операція.

Зовнішньоекономічна операція – це комплекс дій контрагентів різних країн з підготовки, укладання і виконання торгової, інвестиційної чи іншої угоди економічного характеру [4].

Зовнішньоекономічні операції можуть здійснюватися *за основними напрямками*, які включають міжнародну торгівлю, міжнародний трансфер технологій та міжнародні інвестиції.

Для ефективного керівництва ЗЕД на рівні підприємства, необхідна адекватна до умов його роботи структура управління [3]. Організаційна структура управління зовнішньоекономічною діяльністю визначається тією метою і завданнями, які вона покликана вирішувати. Її мета – максимізація прибутку на довготривалий період за рахунок ефективної участі в міжнародному підприємстві. На формування організаційної структури управління ЗЕД значний вплив здійснюють різні фактори, які представлені на рис. 4.6 [5].

На виробничих та торговельних підприємствах, що приймають активну участь у ЗЕД, зовнішньоекономічний апарат в даний час існує в основному в *двох формах* [13]: відділу зовнішньоекономічних зв'язків в рамках діючого апарату управління або зовнішньоторгової фірми.

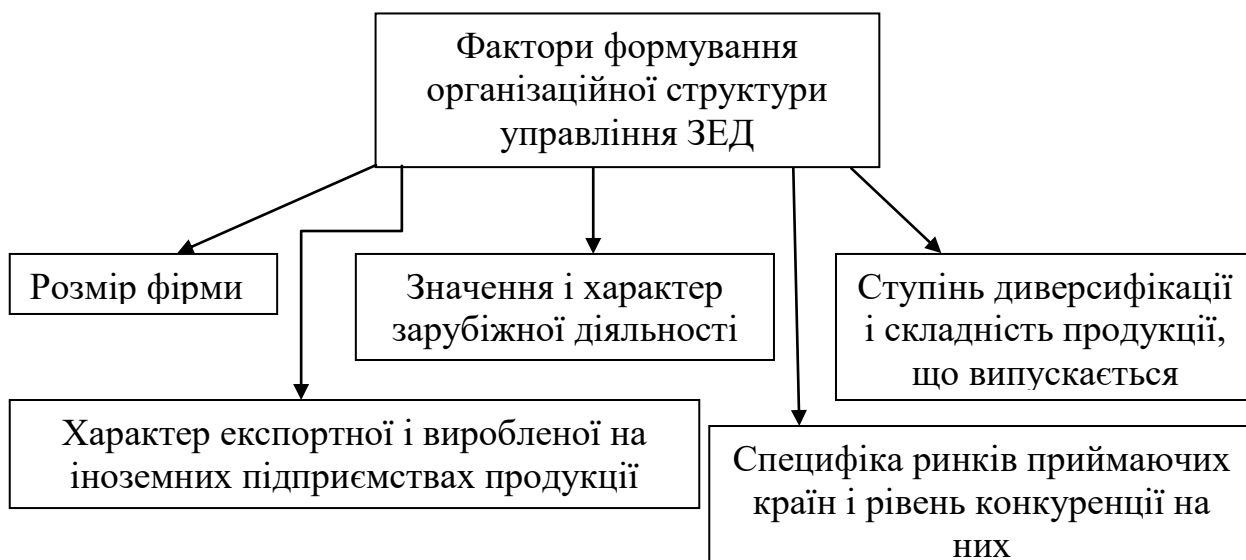


Рисунок 4.6 – Фактори впливу на формування організаційної структури управління зовнішньоекономічної діяльності

Отже, перший момент, що визначає організацію ЗЕД на підприємстві, а, відповідно, і організацію обліку цього виду діяльності, – **це специфіка управління та організації**. Управління ЗЕД на підприємствах може бути покладено на окрему відповідальну особу, окремий відділ або окрему зовнішньоторговельну фірму. Все залежить від окремих факторів, таких як: розмір підприємства, складність та диверсифікація продукції, специфіка приймаючого ринку та інше.

4.4.2. Принципи та складові облікової політики операцій зовнішньоекономічної діяльності

Облікова політика ЗЕД має формуватись з урахуванням **принципів** повноти, своєчасності, обачності, пріоритету змісту перед формою, зі ставності та раціональності. Так вона повинна забезпечувати:

- повноту відображення в бухгалтерському обліку всіх факторів ЗЕД;
- своєчасне відображення фактів ЗЕД в бухгалтерському обліку і бухгалтерської звітності;

- відображення в бухгалтерському обліку фактів ЗЕД виходячи не стільки з їх правової форми, скільки з економічного змісту фактів та умов господарювання;

- тотожність даних аналітичного обліку оборотам і залишкам за рахунками синтетичного обліку на останній календарний день кожного місяця;

- раціональне ведення бухгалтерського обліку виходячи з умов господарської діяльності і величини організації.

Облікова політика ЗЕД формується за **організаційним, технічним та методичним аспектами.**

Щодо *організаційного аспекту*, то у складі облікової політики затверджуються:

- робочий план рахунків бухгалтерського обліку, що містить синтетичні та аналітичні рахунки, необхідні для ведення бухгалтерського обліку валютних та зовнішньоторговельних операцій відповідно до вимог своєчасності та повноти обліку та звітності;

- форми первинних облікових документів, застосовуваних для оформлення фактів ЗЕД, по яких не передбачені типові форми первинних облікових документів, а також форми документів для внутрішньої бухгалтерської звітності;

- методи оцінки активів і зобов'язань, виражених в іноземній валюті;

- порядок контролю за валютними і зовнішньоторговельними операціями.

Робочий план рахунків для обліку ЗЕД являє собою схему реєстрації та групування фактів зовнішньоторговельних операцій, активів і зобов'язань, виражених в іноземній валюті, особливостей оподаткування експорту та імпорту товарів залежно від застосовуваних організацією митних режимів.

У **Плані рахунків** крім рахунків першого та другого порядку (субрахунків) можуть бути використані рахунки третього порядку

(субконто), які необхідні для організації та уточнення інформації аналітичного обліку.

Відкриття рахунків другого і третього порядку дозволяє:

- відображати в бухгалтерському обліку інформацію про ЗЕД;
- включати інформацію про валютні та зовнішньоторговельних операціях у загальну систему бухгалтерського обліку господарської діяльності організації і використовувати для управлінських цілей і складання бухгалтерської фінансової звітності;
- забезпечувати єдність бухгалтерського обліку та звітності за всіма розділами зовнішньоекономічної і господарської діяльності організації;
- здійснювати аналіз господарської діяльності організації за всіма показниками, з урахуванням зовнішньоторговельних операцій і угод. На кожному із субрахунків, виходячи з призначення валютного рахунку, робочим планом рахунків можуть бути передбачені субконто.

Для обліку запасів Планом рахунків доцільно передбачити субрахунки для їх відображення виходячи з видів митних режимів, а також за місцями знаходження товарів. З метою забезпечення контролю і аналізу руху та залишків товарів в дорозі, в місцях зберігання, перевезення можуть бути передбачені субконто до кожного з цих субрахунків.

При формуванні облікової політики важливе значення має розробка **графіка документообігу за зовнішньоторговельними операціями**. Вся сукупність документів за зовнішньоекономічними операціями може бути розділена на три групи:

- комерційні документи (накладні, коносаменти, акти, сертифікати);
- митні документи (вантажна митна декларація, декларація митної вартості);
- документи валютного регулювання і контролю (розпорядження, повідомлення, довідки ідентифікації валютних операцій, паспорти угод та ін.).

Крім того, **специфіка обліку операцій ЗЕД** обумовлена наступним:

- розрахунки, платежі з іноземними контрагентами та митними органами здійснюються в національній та іноземній валюті;
- контрагентами (покупцями, постачальниками, підрядниками, замовниками тощо) виступають вітчизняні й іноземні фірми;
- майно, ТМЦ знаходяться в дорозі, складуються і зберігаються на території різних держав;
- витрати, пов'язані із зовнішньоторговельними операціями здійснюються як у межах України, так і на території іноземних держав, з урахуванням їх розподілу між контрагентами відповідно до умов поставки системи Інкотермс.

Важливими об'єктами облікової політики ЗЕД є відображення валютно-фінансових операцій, експортних і імпорتنих угод, а також інших активів і зобов'язань, виражених в іноземній валюті.

4.4.3. Формування облікової політики валютно-фінансових операцій

В зовнішньоекономічній діяльності розрізняють близькі за значенням поняття «операції з валютними цінностями» та «операції в іноземній валюті».

Операції з валютними цінностями (валютно-фінансові операції) – це такі операції, об'єктом яких виступає іноземна валюта.

Операції в іноземній валюті – господарські операції, вартість яких виражена в іноземній валюті, або господарські операції, що потребують розрахунків в іноземній валюті (експортні, імпорتنі, товарообмінні операції, операції з обробки давальницької сировини).

При цьому, обидва види операції слід відображати у *валюті звітності*, тобто перераховувати суму в іноземній валюті у гривні із застосуванням *валютного курсу* на дату здійснення операції. Якщо на дату балансу або на дату здійснення розрахунків валютний курс змінився, виникають *курсові різниці*.

Курсова різниця – різниця між оцінками однакової кількості одиниць іноземної валюти при різних валютних курсах

При веденні бухгалтерського обліку курсових різниць необхідно визначити: природу їх виникнення; об'єкти обліку; звітний період, в якому були здійснені операції, пов'язані з рухом валютних коштів.

Природа виникнення курсових різниць залежить від виду діяльності, в ході якої вони виникають та від типу змін, що відбулися на валютному ринку. Курсові різниці класифікуються за такими ознаками:

- **залежно від напрямку зміни курсу** виділяють **позитивні** (за активними статтями при збільшенні курсу валюти та за пасивними статтями при зменшенні курсу) та **негативні** (за активними статтями при зменшенні курсу валюти та за пасивними статтями при збільшенні курсу) різниці;

- **залежно від виду діяльності** курсові різниці поділяють на **операційні** (від перерахунку статей, операційною діяльністю підприємства) та **неопераційні** (від перерахунку статей, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства).

Виникнення та облік курсових різниць регламентовано П(С)БО 21 «Вплив зміни валютних курсів» [10]. Згідно з цим нормативним документом відображення курсових різниць на рахунках бухгалтерського обліку залежить, перш за все, від класифікації статей балансу на монетарні та немонетарні.

Монетарні статті – статті балансу про грошові кошти, а також про такі активи й зобов'язання, які будуть отримані або сплачені у фіксованій (чи визначеній) сумі грошей або їх еквівалентів. До цих статей можна віднести залишки валюти на рахунках у банках і у касі, дебіторську та кредиторську заборгованість.

Немонетарні статті – статті інші, ніж монетарні статті балансу. До немонетарних статей можна віднести отримані та сплачені аванси, оборотні й необоротні активи.

Відповідно до п. 7а П(С)БО 21 на дату складання балансу лише монетарні статті підлягають перерахунку за курсом НБУ. Курсові різниці від перерахунку монетарних статей, що виникли в процесі операційної діяльності, відображають у складі інших операційних доходів (субрахунок 714 «Доходи від операційної курсової різниці») чи інших операційних витрат (субрахунок 945 «Втрати від операційної курсової різниці»). Курсові різниці від перерахунку монетарних статей, що виникли внаслідок *інвестиційної* та фінансової діяльності підприємства, відображають у складі інших доходів (субрахунок 744 «Доходи від неопераційної курсової різниці») чи в складі інших витрат (субрахунок 974 «Втрати від неопераційної курсової різниці»).

Виняток становлять лише фінансові інвестиції у господарські одиниці, які діють за межами України. В цьому випадку збільшення суми фінансових інвестицій внаслідок впливу курсових різниць призводить до збільшення іншого додаткового капіталу (кредит субрахунку 425 «Інший додатковий капітал»); зменшення – до зниження суми додаткового капіталу (дебет субрахунку 425 «Інший додатковий капітал»).

Немонетарні валютні статті, виникнення яких пов'язане з валютними операціями, згідно з п. 7б П(С)БО 21 відображають у балансі за історичною вартістю.

Немонетарні активи, які обліковують у балансі за справедливою вартістю на дату його складання підлягають відображенню за курсом на день визначення такої вартості. Тобто, визначена свого часу справедлива вартість за активами, отриманими безоплатно, внесеними у статутний капітал чи обміненими на неподібні активи, індексації не підлягають.

Викладене не стосується фінансових інвестицій у валюті. Згідно з П(С)БО 12 «Фінансові інвестиції» їх необхідно оцінювати за справедливою вартістю на кожну дату складання балансу (враховуючи курс НБУ).

Оскільки ЗЕД взаємовідносини ґрунтуються на розрахунках в іноземній валюті, важливим завданням для бухгалтера є грамотне визначення **її балансової вартості.**

Величина балансової вартості іноземної валюти при надходженні залежить від курсу грошової одиниці України до грошової одиниці іншої країни, установлений НБУ на дату здійснення операції.

При **вибутті** валюти необхідно самостійно обрати один із двох методів оцінки балансової вартості іноземної валюти – за середньозваженою чи ідентифікованою вартістю.

Про середньозважений валютний курс ідеться в п. 10.2 П(С)БО 21: «Для перерахунку доходів, витрат і руху грошових коштів за кожний місяць може застосовуватися середньозважений валютний курс за відповідний місяць. Середньозважений валютний курс є результатом ділення суми добутків величин курсів Національного банку України та кількості днів їх дії у звітному місяці на кількість календарних днів у цьому місяці».

Крім того, методику визначення середньозваженої вартості запасів, викладену в п. 18 П(С)БО 9 [15], цілком можна використовувати і для валюти. У цьому випадку можливі два варіанти визначення середньозваженої вартості – за періодом і за операцією.

Перший варіант полягає в тому, що середньозважену балансову вартість іноземної валюти розраховують у цілому за звітний (податковий) період, тобто одноразово (як правило, при складанні декларації з податку на прибуток).

За **другим** варіантом середньозважена балансова вартість іноземної валюти визначається на дату кожної операції, тобто облік руху іноземної валюти ведеться постійно, при цьому до розрахунку включаються залишок валюти на початок звітного періоду і валюта, що надійшла за дні періоду, які передують даті виникнення валових витрат.

Залежно від варіанта, що застосовується, наслідки можуть бути різні.

Застосування методу ідентифікованої вартості для визначення вартості валюти при її вибутті (а точніше, собівартості), як і застосування попереднього методу, передбачено П(С)БО 9.

І якщо стосовно запасів використання цього методу є цілком

виправданим, то застосовувати його для визначення балансової вартості іноземної валюти навряд чи доречно, адже дуже важко відділити одну валюту від іншої.

Хоча в ситуації, коли можна чітко встановити, яка саме валюта надійшла, яку валюту витрачено на витрати на відрядження, а яку перераховано в оплату товарів чи як внесок до статутного фонду, цей механізм до іноземної валюти застосовувати можна.

Отже, у разі проведення незначної кількості валютних операцій використання зазначеного механізму визначення балансової вартості іноземної валюти не викликає складнощів.

Однак якщо кількість операцій з валютою на підприємстві велика, виникнуть труднощі, адже доведеться постійно відстежувати цільову спрямованість валюти, фіксувати кількість певної валюти в залишках на початок і кінець звітного періоду. Незамінним помічником у такому випадку стане своєрідний реєстр обліку балансової вартості валюти, в якому у відповідних графах «Дата», «Надходження», «Витрачання», «Залишок» буде зазначено дату надходження і вибуття валюти, валютний курс, кількість одиниць валюти, що надійшла та вибула, а також її балансову вартість, розраховану методом ідентифікованої вартості.

4.4.4. Формування облікової політики імпорتنих та експортних операцій

Облікова політика **імпорتنих операцій** в цілях бухгалтерського обліку визначає правила оцінки запасів, придбаних в режимі імпорту і іншого майна, що надійшло від іноземного контрагента, вартість яких виражена в іноземній валюті.

Імпорт (імпорт товарів) – це купівля (у тому числі з оплатою у негрошовій формі) українськими суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності у іноземних суб'єктів господарської діяльності товарів із

ввезенням їх на територію України, включаючи купівлю товарів, призначених для власного споживання установами та організаціями України, розташованими за її межами.

Імпортна операція – комерційна діяльність, що пов'язана з закупівлею та ввезенням в Україну іноземних товарно-матеріальних цінностей для їх наступної реалізації на внутрішньому ринку або використання у виробничо-господарській діяльності.

До імпорتنих операцій відносяться:

- придбання товарно-матеріальних цінностей від іноземних постачальників на умовах комерційного кредиту;
- ввезення товарно-матеріальних цінностей або отримання послуг в порядку бартерних угод;
- ввезення товарів в рахунок централізованих імпорتنих закупок;
- придбання товарно-матеріальних цінностей та послуг з оплатою готівкою;
- отримання товарно-матеріальних цінностей та послуг в якості безоплатної допомоги.

Облікова ціна на один і той же товар може бути різною в залежності від умов поставок і місцезнаходження товару. Так, на умовах поставки «франко-завод» початковою обліковою ціною буде контрактна ціна постачальника за акцептованими рахунками-фактурами. При перетині митного кордону України або при прийманні товару на складі покупця облікова ціна на цей товар буде збільшена на суму накладних витрат, понесених за кордоном, і на суму сплачених зборів, мита і податків.

Товари, у тому числі імпортовані з-за меж митної території України, є запасами, оскільки вони відповідають всім критеріям цієї категорії активів.

Згідно п. 8 П(С)БО 9 «Запаси» [8] придбані (отримані) запаси, в тому числі й імпортні, зараховуються на баланс підприємства за **первісною вартістю**.

П. 9 цього стандарту визначає первісну вартість запасів, що придбані за плату, як собівартість запасів, яка складається з таких фактичних витрат:

- суми, що сплачуються згідно з договором постачальнику (продавцю) за вирахуванням непрямих податків;

- суми ввізного мита;

- суми непрямих податків у зв'язку з придбанням запасів, які не відшкодовуються підприємству;

- транспортно-заготівельні витрати (затрати на заготівлю запасів, оплата тарифів (фрахту) за вантажно-розвантажувальні роботи і транспортування запасів усіма видами транспорту до місця їх використання, включаючи витрати зі страхування ризиків транспортування запасів). Сума транспортно-заготівельних витрат, що узагальнюється на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісячно розподіляється між сумою залишку запасів на кінець звітного місяця і сумою запасів, що вибули (використані, реалізовані, безоплатно передані тощо) за звітний місяць. Сума транспортно-заготівельних витрат, яка відноситься до запасів, що вибули, визначається як добуток середнього відсотка транспортно-заготівельних витрат і вартості запасів, що вибули, з відображенням її на тих самих рахунках обліку, у кореспонденції з якими відображено вибуття цих запасів. Середній відсоток транспортно-заготівельних витрат визначається діленням суми залишків транспортно-заготівельних витрат на початок звітного місяця і транспортно-заготівельних витрат за звітний місяць на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, що надійшли за звітний місяць;

- інші витрати, які безпосередньо пов'язані з придбанням запасів і доведенням їх до стану, в якому вони придатні для використання у запланованих цілях. До таких витрат, зокрема, належать прямі матеріальні витрати, прямі витрати на оплату праці, інші прямі витрати підприємства на доопрацювання і підвищення якісно технічних характеристик запасів.

Отже, облікова політика в частині імпорتنих операцій повинна серед іншого передбачати варіанти накопичення та розподілу витрат,

пов'язаних з придбанням запасів та приведення їх до стану придатного до використання (ТЗВ).

Безумовно, більшу достовірність забезпечує метод прямого віднесення всіх складових до собівартості конкретних імпорتنих запасів. Однак, якщо суми ввізного мита та непрямих податків можуть бути співставленні з конкретними одиницями імпорتنих товарів, то щодо ТЗВ та інших витрат така можливість існує не завжди, оскільки все залежить від умов та структури кожної конкретної імпоротної партії товарів. Тому облікова політика має передбачати можливість відокремленого обліку таких витрат в межах кожної партії товарів та передбачати ступеневий розподіл: спочатку з використанням методу прямого рахунку до собівартості імпорتنих запасів включаються ТЗВ, які можливо безпосередньо співставити з конкретними запасами, інші ТЗВ обліковуються на окремому субрахунку з розподілом їх наприкінці місяця з використанням методу середнього відсотка.

Аналітичний облік розрахунків з імпорتنих операцій рекомендується здійснювати в розрізі країн, а всередині їх – в розрізі постачальників, номерів контрактів та документів (рахунків) до сплати.

Аналітичний облік імпорتنих поставок доцільно вести за місцями зберігання і обліковими (товарними) партіями, при визначенні ознак яких береться до уваги: характер товару, можливість зберігання партії в процесі перевезення, перевалки, зберігання вантажу. Якщо з іноземним постачальником є домовленість про пред'явлення рахунку на кожну транспортну партію, то за облікову партію слід приймати партія, оформлена одним рахунком постачальника.

Облікова політика за **експортними операціями** для цілей бухгалтерського обліку повинна передбачати окремий облік експорту від операцій з іншими видами діяльності організації.

Експорт – це продаж товарів чи послуг іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення продукції за межі митних кордонів

України з метою отримання доходів від виробничої або інших форм господарської діяльності.

Експортна операція – комерційна діяльність, пов'язана з продажем та вивезенням за кордон товарів, робіт, послуг для передачі їх у власність іноземному контрагенту.

Експортні товари – це товари, вивезені для реалізації за межі митного кордону України, незалежно від валюти, якою проводиться розрахунок.

При виборі методу експортування товару (прямого або через посередників) необхідно враховувати:

- кількість потенційних замовників;
- частоту продаж;
- тип продукту, що продається;
- обсяг замовлень.

В основі облікової вартості товарів лежить їх фактична вартість. Вона залежить від виду експортної операції.

Основним завданням обліку експортних операцій є:

- формування достовірності інформації про реалізацію експортних товарів;
- своєчасне виявлення та правильне визначення фінансового результату від експорту;
- формування достовірності інформації про стан розрахунків з іноземними покупцями та посередниками;
- формування достовірності інформації про курсові різниці.

Підставою для обліку експортних товарів та їх руху є оформлені відповідним чином *товаросупровідні, транспортні, експедиторські, страхові, складські, розрахункові, митні, претензійно-арбітражні, а також банківські документи.*

Визначним принципом облікової політики підприємства, що формує момент реалізації, виступає дата пред'явлення зазначених вище документів покупцеві або пред'явлення їх до уповноваженого банку, отримання

грошових коштів, надання покупцем векселя, комерційного кредиту або іншого документу, який гарантує оплату.

Підтвердженням завершення експортної операції є відбитки печатки митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства.

Датою відвантаження (навантаження на борт, відправки або прийняття до перевезення) вважається дата видачі транспортного документу. У випадку видачі декількох транспортних документів (від різних дат або різних портів відвантаження) датою відвантаження визначається дата останнього транспортного документу.

Концепція процесу реалізації і концепція визначення фінансових результатів за експортними операціями формується виходячи із принципів превалювання сутності над формою, а також нарахування та відповідності доходів та витрат.

Концепція процесу реалізації визначає період, в якому має бути визнаний дохід, а також порядок визначення суми доходу від реалізації.

Концепція фінансових результатів полягає у порівнянні доходів та витрат за тими самими операціями.

В процесі визнання доходу від реалізації товарів на експорт існують певні особливості, оскільки реалізація товарів на експорт прямо залежить від базисних умов поставки товарів, які так чи інакше враховують транспортний чинник не лише у зовнішньоторговельній ціні, а й у відображенні моменту визнання доходу від реалізації товарів на експорт.

Характеризуючи обов'язки продавця залежно від **базисних умов поставки**, їх можна класифікувати в такий спосіб:

- група Е – відпуск товару;
- група F – передача основному перевізнику, основні витрати за перевезення не оплачені;
- група С – передача основному перевізнику, основні витрати за перевезення оплачені;

- група D – поставка товару.

Умови групи E і групи F відрізняються за обов'язками продавця з доставки товару. Умови групи C і D у цьому відношенні однакові: продавець доставляє товар у місце призначення і несе всі витрати щодо транспортування вантажу. Відмінність цих груп між собою – у відповідальності за ризик втрати чи ушкодження вантажу. У групі C цю відповідальність несе покупець, у групі D - продавець.

Базисні умови експортних поставок за умовами групи E передбачають визнання доходу в момент відпуску товарів за умов, що покупець має добру репутацію і експортер впевнений в одержанні платежу. Пов'язуючи цей аспект з формами розрахунків, що використовуються в зовнішньоекономічних операціях, таку впевненість може дати, наприклад, акредитивна форма розрахунків або авансовий платіж.

Базисні умови поставок груп F, C і D передбачають визнання доходу за різними моментами, що залежать від аналізу економічної суті операцій з реалізації товарів або послуг на експорт.

Визнання доходу за товари, послуги або інші види активів, продані за готівку чи в обмін на негрошові ресурси, підтверджується моментом переходу права власності на них від продавця до покупця.

Дохід відображається тоді, коли він зароблений, тобто коли підприємство виконала той обсяг роботи, здійснення якого дає їй право на одержання доходу відповідно до умов контракту, і коли підприємство впевнено, що виконаний обсяг роботи буде оплачений замовником.

Найпоширенішою ситуацією, що відповідає наведеним критеріям визнання доходу, є така ситуація, коли підприємство одержує дохід у вигляді оплати за відвантажені нею товари, надані послуги в момент їх відвантаження (надання). У бухгалтерському обліку такий дохід відображається за датою продажу товарів або надання послуг. Подібний метод відображення доходу називається відображенням на дату відвантаження.

Існує ряд ситуацій, коли дотримання названих вище критеріїв визнання доходу стає можливим лише після моменту відвантаження товару.

П(С)БО 15 «Дохід» [9] визначає не тільки критерії визнання доходу від реалізації в залежності від того, що було реалізовано – продукція, роботи чи послуги або дохід було одержано внаслідок використання активів підприємства іншими особами, а також виходячи з конкретних умов кожної господарської операції, яка може призвести до виникнення доходу. Тому дата відображення доходу від реалізації може не співпадати з датою відвантаження продукції, товарів, підписання документів про виконання робіт, послуг.

Експортна операція вважається завершеною, коли сторони зовнішньоекономічного контракту (договору) у повному обсязі виконали умови контракту. Підтвердженням завершення експортної операції є відбитки печатки митниці країни-одержувача на товаросупровідних документах і довідки банку про надходження грошових коштів на рахунок підприємства.

Основними **особливостями визнання доходу від реалізації товарів на експорт** є те, що експортер передав ризики володіння товаром, впевнений в економічній вигоді угоди, може достовірно визначити суму доходу, а також може реально оцінити фактичні витрати.

Аналітичний облік експортних операцій доцільно організовувати за трьома основними напрямками:

- за кожним покупцем;
- за кожним платежем;
- за валютою платежу.

І, нарешті, задоволення інформаційних потреб управління про етапи просування та митного оформлення товарів досягається шляхом ведення синтетичного і аналітичного обліку їх руху по товарним партіям. За товарну партію приймається будь-яка кількість товару, відвантажене за одним

контрактом, один адреса і оформлена одним транспортним або складським документом.

Таким чином, складові облікової політики підприємства, що займається зовнішньоекономічною діяльністю, залежать, перш за все, від **специфіки управління та організації, а також виду зовнішньоекономічних операцій**. У загальному вигляді облікова політика операцій ЗЕД має включати:

1) **по валютно-фінансових операціях** – класифікацію курсових різниць та порядок їх відображення на рахунках бухгалтерського обліку, порядок визначення балансової вартості валюти при її вибутті;

2) **по імпорتنих операціях** – особливості формування первісної вартості придбаних запасів, зокрема щодо накопичення та розподілу транспортно-заготівельних витрат;

3) **по експортних операціях** – особливості визнання доходу від операцій такого виду.

Питання для самоконтролю:

1. Чим зумовлена необхідність окремого формування облікової політики ЗЕД?

2. Сутність ЗЕД в Україні.

3. Нормативна регламентація ЗЕД в Україні.

4. Види ЗЕД.

5. Що потрібно для ефективного керівництва ЗЕД на рівні підприємства?

6. Які фактори впливають на формування організаційної структури управління зовнішньоекономічної діяльності?

7. Що повинна забезпечувати облікова політика ЗЕД?

8. Які аспекти мають бути розкриті в обліковій політиці ЗЕД?

9. Що необхідно затвердити у межах організаційного аспекту у складі облікової політики ЗЕД?

10. Яке призначення та побудова Робочого плану рахунків для обліку ЗЕД?

11. Які складові графіка документообігу за зовнішньоторговельними операціями?

12. Які складові облікової політики ЗЕД?

13. Чим обумовлена специфіка обліку операцій ЗЕД?

14. Які складові облікової політики ЗЕД при відображенні валютно-фінансових операцій?

15. Які складові облікової політики ЗЕД при відображенні імпорتنих операцій?

16. Які складові облікової політики ЗЕД при відображенні експортних операцій?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Особливості здійснення ЗЕД в Україні.
2. Значення та задачі організації обліку ЗЕД в Україні.
3. Види валютно-фінансових операцій, їх регламентація та облік.
4. Особливості документування, обліку та оподаткування операцій з купівлі іноземної валюти.

5. Особливості документування, обліку та оподаткування операцій з продажу іноземної валюти.

6. Оподаткування імпорتنих операцій.

7. Оподаткування експортних операцій.

8. Документування експортно-імпорتنих операцій.

9. Особливості митного оформлення вантажів.

10. Особливості застосування Інкотермс 2010 в Україні.

Тести для самоперевірки

1. Міжнародна торгівля – це:
 - а) обмін товарами та послугами між суб'єктами різних держав;
 - б) сукупність усіх зв'язків між країнами у сфері економіки;
 - в) спільна підприємницька діяльність між суб'єктами ЗЕД діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;
 - г) спільна підприємницька діяльність у сфері торгівлі;
 - д) всі варіанти відповідей.
2. До видів діяльності, що здійснюються у зовнішньоекономічній сфері, належать:
 - а) експорт та імпорт;
 - б) організація і здійснення оптової, консигнаційної та роздрібної торгівлі на території України;
 - в) товарообмінні (бартерні) операції;
 - г) орендні операції між суб'єктами зовнішньоекономічної діяльності та іноземними суб'єктами господарської діяльності;
 - д) всі варіанти.
3. Які основні види зовнішньоторговельних операцій розрізняють у міжнародній торгівлі?
 - а) реімпорт, експорт, комерція;
 - б) імпорт, інвестиції, експорт, реімпорт;
 - в) реімпорт, експорт, реекспорт, імпорт;
 - г) експорт, комерція, реекспорт, реімпорт;
 - д) інвестиції, комерція, реекспорт, реімпорт.
4. З якого моменту юридичні особи мають право здійснювати зовнішньоекономічну діяльність?
 - а) набуття ними статусу юридичної особи;
 - б) набуття дієздатності;
 - в) підписання угоди з іноземним суб'єктом господарської діяльності;

г) державної реєстрації;

д) за умови передбачення в установчих документах права на здійснення зовнішньоекономічної діяльності з моменту набуття ними статусу юридичної особи.

5. До суб'єктів зовнішньоекономічної діяльності належать:

а) юридичні особи, зареєстровані в установленому порядку;

б) вищі органи управління;

в) головний бухгалтер;

г) майно, що ввозиться із-за кордону;

д) майно, що вивозиться за кордон.

6. Юридичні особи, які створені згідно зі законодавством іноземних держав із місцезнаходженням за межами України, – це:

а) нерезиденти;

б) посередники;

в) резиденти;

г) контрагенти;

д) клієнти.

7. У зовнішньоекономічній діяльності взаємовідносини регулюються:

а) бухгалтерією замовника;

б) податковою службою;

в) договором (контрактом);

г) органами статистики;

д) пенсійним фондом.

8. Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про операції в іноземній валюті визначають:

а) П(С)БО 6;

б) П(С)БО 21;

в) П(С)БО 19;

г) П(С)БО 9;

д) П(С)БО 25.

9. Національна валюта, яка вільно необмежено обмінюється на інші іноземні валюти – це валюта:

а) вільноконвертована, яка без обмежень обмінюється на інші види валют і широко використовуються для здійснення платежів на міжнародних ринках;

б) конвертована;

в) неконвертована;

г) національна;

д) іноземна.

10. Іноземна валюта – це:

а) іноземні грошові знаки у вигляді банкнот;

б) увезеш основні засоби;

в) увезені дорогоцінні метали;

г) договір про спільну діяльність;

д) товари на комісії.

11. Валютний курс – це:

а) ціна грошової одиниці національної валюти;

б) ціна грошової одиниці національної валюти, виражена в грошовій одиниці валюти іншої країни.

в) ціна грошової одиниці іноземної валюти;

г) ціна грошової одиниці іноземної валюти, виражена в грошовій одиниці національної валюти;

д) всі варіанти.

12. Валютний курс, що вільно змінюється і визначається на основі попиту та пропозиції на ринку – це:

а) фіксований валютний курс;

б) крос-курс;

в) офіційний курс;

г) курс, який коливається;

д) обмінний курс.

13. Офіційно встановлене співвідношення між національними валютами, що ґрунтується на валютних паритетах, закріплених у законодавчому порядку – це:

- а) фіксований валютний курс;
- б) крос-курс;
- в) офіційний курс;
- г) курс, який коливається;
- д) обмінний курс.

14. Курсова різниця – це:

- а) різниця між оцінками одиниці іноземних валют;
- б) різниця між купівлею і продажем;
- в) різниця між балансовою і справедливою вартістю майна;
- г) різниця між собівартістю продукції і ціною від реалізації;
- д) різниця між записами за дебетом і за кредитом рахунків.

15. Курсові різниці за активними статтями при збільшенні курсу валюти та за пасивними статтями при зменшенні курсу мають назву:

- а) позитивні
- б) негативні
- в) операційні;
- г) неопераційні;
- д) всі варіанти.

16. Курсові різниці від перерахунку статей, пов'язаних з інвестиційною та фінансовою діяльністю підприємства:

- а) позитивні
- б) негативні
- в) операційні;
- г) неопераційні;
- д) всі варіанти.

17. Монетарні статті – це статті балансу про:

- а) основні засоби;

- б) грошові кошти;
- в) виробничі запаси;
- г) готову продукцію;
- д) товари.

18. До немонетарних статей відносять:

- а) гроші в касі;
- б) гроші на рахунках в банках;
- в) основні засоби;
- г) дебіторську заборгованість;
- д) кредиторську заборгованість.

19. Реекспорт – це:

- а) продаж ввезених товарів вітчизняному покупцю;
- б) отримання товарів як гуманітарної допомоги;
- в) продаж раніше імпортованих товарів за кордон;
- г) списання товарів унаслідок їх псування;
- г) уцінка товарів до справедливої ціни;
- д) продаж іноземним суб'єктам господарської діяльності та вивезення

за межі України товарів, що були раніше імпортовані на територію України.

20. Реімпорт – це:

- а) покупка товарів у вітчизняного товаровиробника;
- б) ввезення стратегічних товарів;
- в) вивезення військової техніки за кордон;
- г) це ввезення товару, раніше вивезеного з митної території України;
- г) комплектування купленого обладнання.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
відповідь	г	д	в	д	а	а	в	б	а	а
№ питання	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
відповідь	б	г	а	а	а	г	б	в	д	г

Основна література

[1-3, 11, 12, 21, 22, 33, 39]

Додаткова література

1. Волкова І.А. Облік зовнішньоекономічної діяльності. Навчальний посібник / І.А. Волкова, М.В. Реслер, О.Ю. Калініна. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 304 с.
2. Господарський кодекс України: Закон України № 436-IV від 16.01.2003 р. [Електронний ресурс] / Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=436-15>
3. Дідківський М. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: Навчальний посібник/ Микола Дідківський. – К.: Знання, 2006. – 462 с.
4. Загородній А. Зовнішньоекономічна діяльність: Термінологічний словник/ Анатолій Загородній, Геннадій Вознюк. – К.: Кондор, 2007. – 166 с.
5. Макогон Ю. Зовнішньоекономічна діяльність підприємства: Навчальний посібник / Юрій Макогон, В'ячеслав Рижиков, Сергій Касьянюк; Ред. Ю.В. Макогон; М-о освіти і науки України, Донбаська державна машинобудівна академія. – К.: Центр навчальної літератури, 2006. – 423 с.
6. Митний кодекс України / Закон України № 4495-VI від 13.03.2012 р. [Електронний ресурс] // Голос України. – 2012, 21 квітня – № 73. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/4495-17>
7. Податковий кодекс України / Закон України № 2755-VI від 02.12.2010 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>
8. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затверджено наказом Міністерства Фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/9.htm>

9. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 15 «Дохід», затв. наказом Міністерства Фінансів України від 29.11.99 р. N 290 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://kodeksy.com.ua/buh/psbo/15.htm>

10. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 21 «Вплив зміни валютних курсів», затверджене наказом Міністерства фінансів України від 10.08.2000р. № 193 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0487-00>

11. Про зовнішньоекономічну діяльність / Закон України від 16 квітня 1991 р. № 959 – XII, зі змінами та доповненнями / [Електронний ресурс] – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>

12. Рум'янцев А.П. Зовнішньоекономічна діяльність: Навчальний посібник / А.П. Рум'янцев, Н.С. Рум'янцева; Міністерство освіти і науки України. – К.: Центр навчальної літератури, 2004. – 375 с.

13. Сухарський В.С. Менеджмент зовнішньоекономічної діяльності: теорія, методологія, практика: навч. посібник (курс лекцій) / В.С. Сухарський, В.В. Сухарський, В.І. Охота. – Тернопіль: Астон. 2005. – 464 с.

РОЗДІЛ 5

ГАЛУЗЕВІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ ОБЛІКОВОЇ ПОЛІТИКИ ПІДПРИЄМСТВ

5.1. Галузевий аспект формування облікової політики на прикладі ресторанного господарства

5.1.1. Типізація закладів ресторанного господарства з метою розробки облікової політики

Ринковій економіці притаманна розвинена інфраструктура сервісу, складовою якої є ресторанне господарство. В Україні в останні роки набуває швидкого розвитку цей вид економічної діяльності, що обумовлено його високою інвестиційною привабливістю. В умовах динамічної ринкової кон'юнктури ефективне функціонування підприємств ресторанного господарства залежить від методології обліку діяльності, адекватної економічним реаліям та спрямованої на забезпечення внутрішніх потреб управління. До того ж, є необхідність посилення контролю за діяльністю підприємств ресторанного господарства, оскільки це пов'язано із впливом на здоров'я населення якості продукції цих підприємств. Це зумовлює необхідність розгляду проблем формування облікової політики у сфері ресторанного господарства як складової системи управління.

Ресторанне господарство складається із підприємств, що характеризуються різними типами спеціалізації, поєднують функції виробництва, торгівлі та організацію споживання. Крім підприємств ресторанного господарства в цій сфері функціонують і заклади та підрозділи харчування в структурі промислових, сільськогосподарських підприємств та бюджетних установ. Відтак, є необхідним урахування специфіки діяльності з метою забезпечення інформаційних запитів як внутрішніх, так і зовнішніх користувачів при формуванні облікової політики.

Аналіз діяльності підприємств ресторанного господарства, дає можливість стверджувати, що однією із особливостей галузі, є те, що підприємства відрізняються за: обсягами, характером послуг, структурою виробництва, спеціалізацією, що зумовлює необхідність варіантних розробок методик обліку. Саме тому є необхідною типологія підприємств ресторанного господарства з метою реалізації варіантних методологічних підходів до формування облікової політики.

Основною рисою діяльності в сфері ресторанного господарства, що має бути врахована при побудові обліку, є мета, з якою підприємство функціонує. Діяльність підприємств та підрозділів харчування може бути організована як для отримання прибутку – комерційна сфера, так і з метою надання послуг харчування масового характеру за місцем навчання, лікування, роботи і т. ін. – некомерційна сфера. Класифікація підприємств ресторанного господарства подана на рис. 5.1.

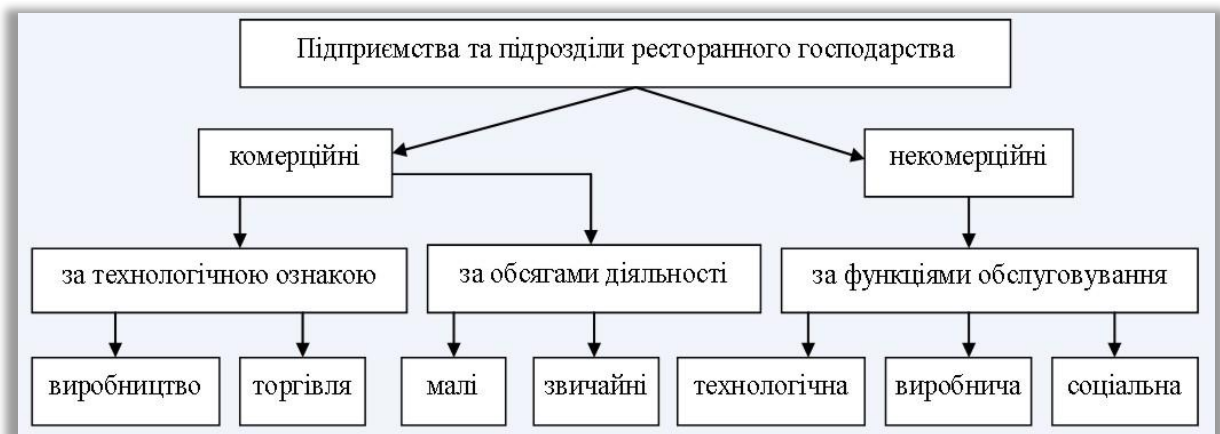


Рисунок 5.1 – Класифікація підприємств та підрозділів ресторанного господарства

При формуванні облікової політики підприємств ресторанного бізнесу, перш за все, необхідно звернути увагу на функції, які виконує підприємство.

На практиці діяльність підприємств та підрозділів ресторанного господарства охоплює три взаємопов'язані функції, а саме виробництво, торгівлю, організацію споживання. Для розробки облікової політики є

важливим визначити співвідношення цих функцій у закладах харчування. У фаховій літературі відсутня однозначність підходів щодо співвідношення та ієрархії цих функцій (абсолютної відповіді і не може бути). В сучасних умовах галузь є неоднорідною. Існують підприємства та підрозділи ресторанного господарства з різноманітними видами діяльності, різні за обсягами, організацією постачання та збуту, тому зведення облікової політики в галузі лише до одного варіанту суперечить умовам функціонування.

Таким чином, *можливість розробки варіантів галузевої моделі відповідає сутності облікової політики і праву суб'єкта господарювання її формувати. При обґрунтуванні доцільного варіанту є необхідним провести аналіз співвідношення видів діяльності, визначити особливості організації основних процесів та усвідомити потребу в обліковій інформації.* Також є необхідним забезпечити за будь-яким варіантом облікової моделі спрямованість обліку на реалізацію контрольної функції.

5.1.2. Облікові моделі як основа формування облікової політики ресторанного господарства

У фаховій літературі та обліковій практиці існують різні підходи до **формування облікової моделі в ресторанному господарстві**. При цьому, на практиці сформувалась негативна тенденція – спрямування облікової політики на фіскальні запити. Саме цим підходам і відповідає традиційна облікова модель.

За радянських часів підприємства ресторанного господарства поділялись на класи: люкс, перший та вищий, що, в першу чергу, відповідало потребам адміністрування ціноутворення (рівні націнок встановлювались у відповідності з класом закладу). Традиційна галузева модель обліку в ресторанному господарстві саме і відповідала потребам контролю формування цін. В основу реалізації цієї моделі покладено калькуляційні

картки та розрахунок реалізованої торговельної націнки, що базується на застосуванні рахунка 28 «Товари» (рис. 5.2).

Такі методичні підходи були використані при реформуванні обліку значною частиною підприємств харчування. Цей варіант отримав назву торговельно-виробничого підходу. Так, у відповідності до Інструкції № 291 при використанні торговельно-виробничого підходу, на рахунку 28 «Товари» ведеться облік руху товарно-матеріальних цінностей, які надійшли на підприємство з метою продажу. Також зазначається, що цей рахунок можуть застосовувати і заклади ресторанного господарства.

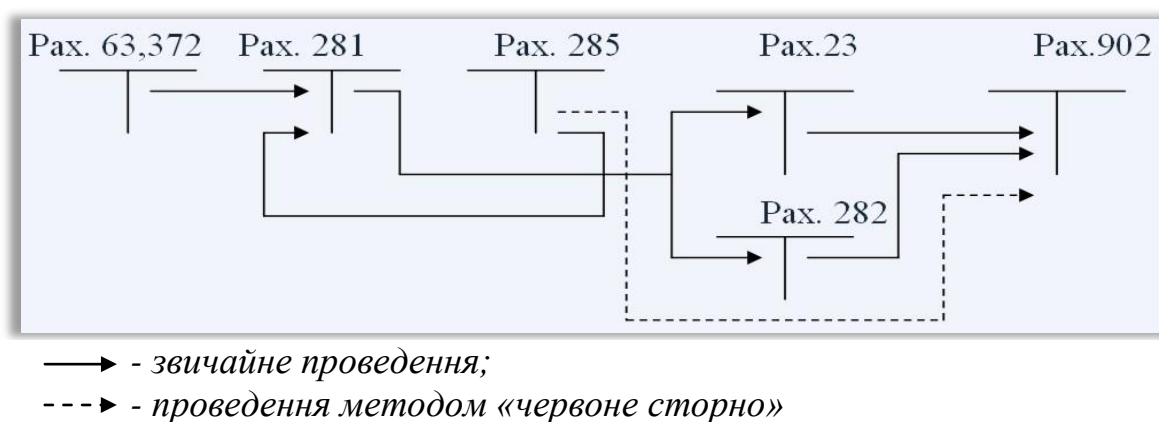


Рисунок 5.2 – Облікова модель за традиційним підходом

Модель, представлена на рис. 5.2, побудована відповідно до методичних рекомендацій «Про порядок відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій об'єктами господарської діяльності у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з національними стандартами» № 157 від 17 червня 2003 р.). Вона суперечить вимогам Інструкції № 291. Оскільки інструкцією не передбачено застосування методу «червоного сторно», списання націнки має відображатися записом Дт 285 «Торгова націнка» Кт 282 «Товари в торгівлі».

Однак, можливість застосування рахунку 28 «Товари» обмежена операційною діяльністю, в процесі якої підприємства ресторанного господарства купують товари для подальшого продажу без будь-якої доробки. Тому облік сировини, використаної на приготування страв і

кулінарних виробів, здійснюється на рахунку 23 «Виробництво» за обліковими цінами, в якості яких прийняті ціни продажу.

Таким чином, на практиці обліковці при використанні торговельно-виробничого підходу найчастіше зводять його до методики обліку в торговельних підприємствах, при цьому рахунок 23 «Виробництво» для відображення вартості виготовлених готових страв використовується за аналогією з рахунком 28 «Товари», на якому відображають лише вартість сировини, використаної для виготовлення страви, а всі інші витрати вважають витратами періоду і відносять на рахунки витрат періоду.

У частині обліку запасів, застосування торговельно-виробничого підходу на практиці зводить до ототожнення сутності підприємств ресторанного господарства з торговельними підприємствами (схематично облікову модель надано рис. 5.3).

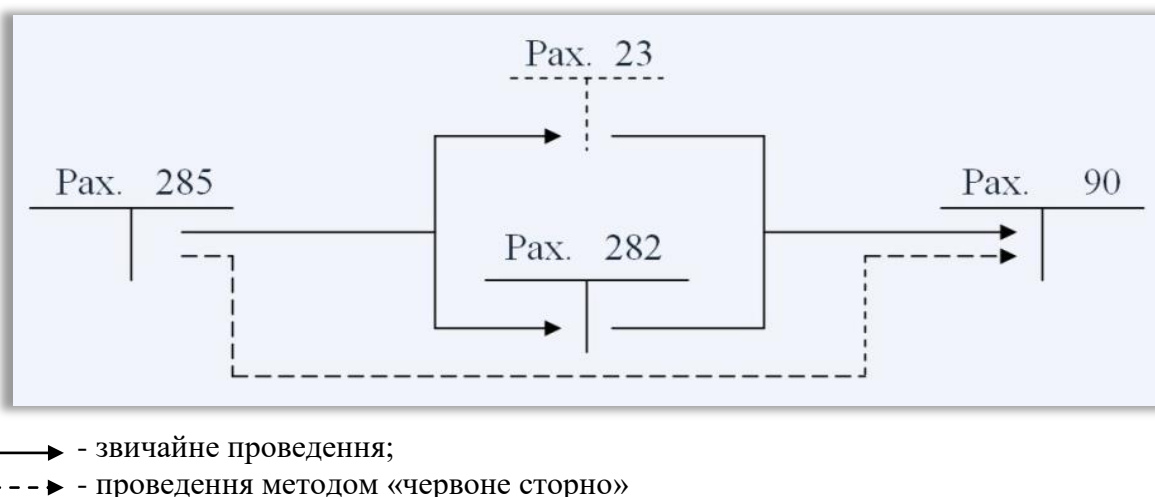


Рисунок 5.3 – Облікова модель за комерційним підходом

Незважаючи на негативне ставлення до абсолютизації «комерційного підходу» в основі галузевої моделі обліку підприємств та підрозділів ресторанного господарства, його застосування є доцільним в окремих закладах, діяльність яких спрямована на реалізацію функції споживання. Проте, використання рахунку 23 «Виробництво» в цьому разі є зайвим.

Такі заклади в сучасних умовах господарювання є достатньо поширеними, вони тяжіють до центрів дозволя і представлені буфетами,

рюмочними, закусочними, тощо. В них відсутні технологічні ознаки галузі, в обсязі їх реалізації превалюють придбані товари, тобто додана вартість створюється, як правило, саме у збутовій діяльності.

При використанні торговельно-виробничого підходу також виникають **проблеми, пов'язані з відображенням так званих «витрат обігу»**. До початку реформування обліку згідно «Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій» та Інструкції про його застосування, затверджених наказом Мінфіну СРСР від 28.05.85. № 40, всі витрати обігу підприємства громадського харчування обліковували на рахунку «Витрати обігу», при цьому на рахунку «Товари» товарні запаси обліковували лише за цінами продажу.

Дебетовий оборот рахунку «Витрати обігу» відображав суму витрат з початку року, списання яких на рахунок «Прибутки (збитки)» відбувалось у кінці року. На фінансовий результат витрати обігу відносили у відповідності до обсягу реалізації (рис. 5.4).

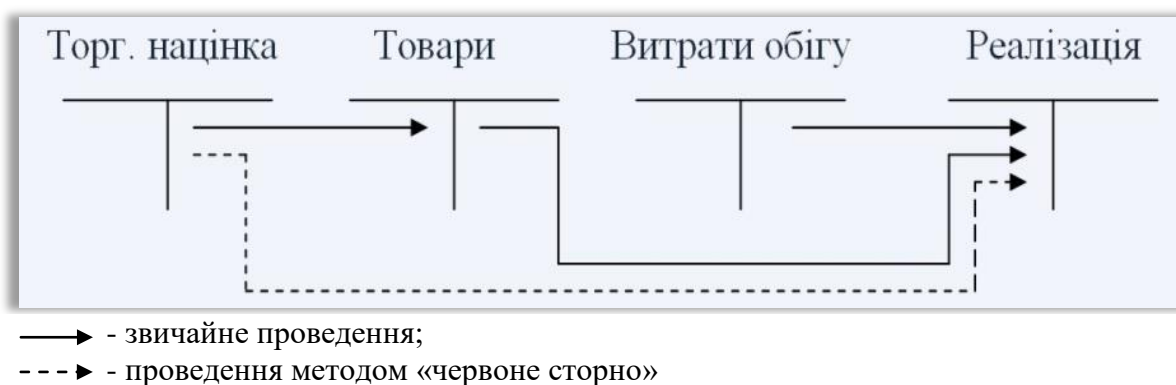


Рисунок 5.4 – Модель обліку закладів громадського харчування відповідно до Наказу № 40

Розрахунок витрат обігу, що припадає на реалізований товар, та їх віднесення до складу витрат з реалізації при визначенні результату господарювання забезпечував реалізацію принципу відповідності, який однак не було формалізовано в попередніх нормативних документах, зокрема і у Наказі № 40.

Проте, обліковувати витрати, пов'язані з приготуванням та реалізацією продукції власного виробництва, як раніше в якості витрат обігу у відповідності з вимогами національних стандартів не є можливим.

Відповідно з вимогами діючих національних стандартів для реалізації принципу відповідності є необхідним забезпечити відокремлений облік витрат підприємств та підрозділів ресторанного господарства за такими напрямками: витрати, пов'язані з придбанням запасів, витрат з виготовленням готових страв та збутових витрат (рис. 5.5).



Рисунок 5.5 – Трансформація витрат обігу ресторанного господарства

У відповідності з п. 16 П(С)БО 9 «Запаси» витрати обігу підприємств торгівлі включаються до складу витрат на збут (рахунок 93 «Витрати на збут»), за виключенням витрат, які необхідно включати до первісної вартості придбаних та виготовлених запасів згідно з вимогами П(С)БО 9 «Запаси» та П(С)БО 16 «Витрати».

Необхідно відмітити, що П(С)БО не надають чіткого визначення складу таких витрат щодо підприємств та підрозділів ресторанного господарства. Стосовно витрат, які мають включатись до собівартості виготовлених страв, це такі витрати як заробітна плата кухаря, амортизація обладнання, яке застосовується для виготовлення блюд, та інші витрати, що безпосередньо пов'язані з приготуванням. Оскільки, на практиці підприємства та підрозділи ресторанного господарства ототожнюються з підприємствами торгівлі, то ці витрати також обліковуються на рахунку 93 «Витрати на збут».

Таким чином, витрати на виробництво готових страв, крім витрат на сировину також необхідно включати до собівартості виготовлених запасів з відокремленням на відповідному субрахунку.

Необхідно відмітити, що на тезі відсутності залишків готової продукції ґрунтується висновок окремих авторів щодо недоцільності формального підходу до дотримання вимог національних стандартів стосовно розподілу витрат виробництва підприємств ресторанного господарства. Ці підходи є суперечливими. Дійсно, санітарні вимоги не дозволяють залишати страви на наступний день. Але ж, існує ряд готових страв, зберігання яких в певних умовах дозволяється визначений час, а отже, можлива ситуація, коли на кінець звітного періоду будуть залишки. До того ж, сучасні технології в ресторанному господарстві передбачають можливість формування таких залишків. Схематично облікову модель, що відповідає таким підходам, представлено рис. 5.6.

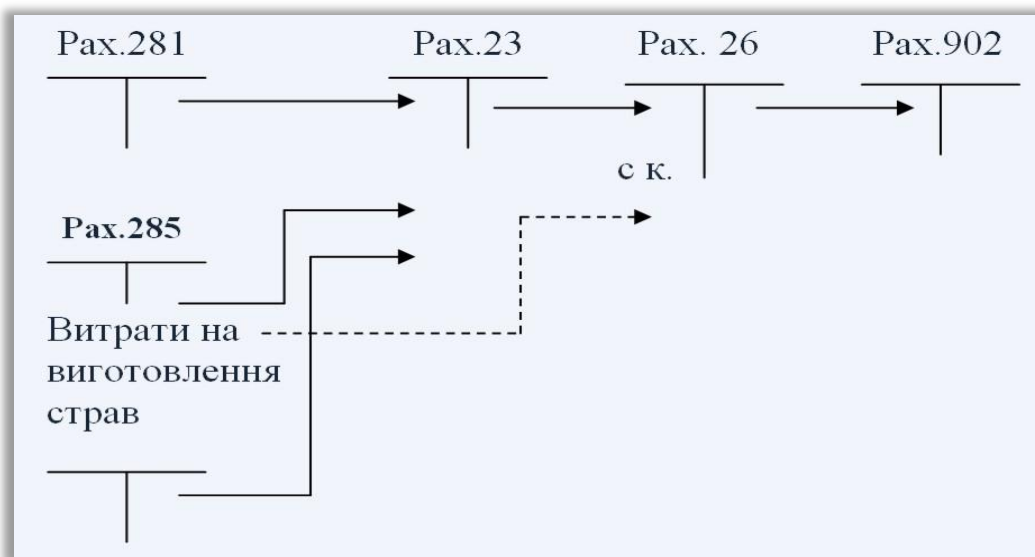


Рисунок 5.6 – Схема можливих проведення за торгово-виробничим підходом

У відповідності до торгово-виробничого підходу є можливість не враховувати витрати, які пов'язані з виготовленням блюд і відмінні від первісної вартості сировини, у складі собівартості продукції ресторанного господарства.

Для цього необхідно обґрунтувати у наказі з облікової політики, що залишки готової продукції на кінець звітного періоду не суттєві, і відповідно суми витрат, пов'язаних з приготуванням страв, не впливають на показники фінансової звітності.

Одним із найважливіших елементів облікової політики для підприємств галузі є облік і розподіл транспортно-заготівельних витрат (ТЗВ).

Особливості ведення господарської діяльності і калькулювання собівартості підприємствами ресторанного господарства зумовлюють значну різноманітність конкретного наповнення змісту ТЗВ. Так, на практиці можливе об'єднання кількох видів робіт, наприклад, підрозділ займається і заготівлею, і транспортуванням, і вантажними роботами, що стосуються запасів.

Характерним для підприємств ресторанного господарства є низький рівень спеціалізації праці. На 79 % досліджуваних закладів (були досліджені підприємства ресторанного господарства – юридичні особи; дослідження проводилось за типовістю та можливістю отримання інформації) відсутній такий підрозділ, як експедиція з постачання, а його функції виконують різні спеціалісти. Тому перелік ТЗВ, порядок розрахунку їх розміру, акумулювання їх і віднесення на вартість запасів може мати різний характер у підприємствах ресторанного господарства, що займаються різними видами діяльності і застосовують різні технологічні схеми.

Треба зазначити, що значна номенклатура витрат, залучення до виконання робіт як власних працівників підприємства, так і спеціалізованих організацій тощо, зумовлюють необхідність застосування специфічних методичних прийомів узагальнення розміру ТЗВ, особливо транспортних витрат, тобто застосування відповідних прийомів розрахунків, складання кошторисів (калькуляцій), використання в обліку показників, отриманих при здійсненні відповідних розрахунків, тощо. Наступним етапом відображення в

бухгалтерському обліку ТЗВ є вибір способу віднесення витрат на вартість придбаних запасів.

П(С)БО 9 «Запаси» передбачено два методичні підходи до відображення сформованих ТЗВ:

- включення їх безпосередньо до собівартості придбаних запасів (метод прямого рахунку),

- відображення ТЗВ загальною сумою на окремому субрахунку рахунків обліку запасів з послідуочим віднесенням отриманого розміру витрат на собівартість витрат (методом середнього відсотка).

Підприємства ресторанного господарства обирають один із цих підходів і застосовують його при визначенні первісної вартості запасів.

На останньому етапі відображення в бухгалтерському обліку ТЗВ відбувається перенесення розміру ТЗВ на собівартість запасів. На практиці застосовуються кілька методичних прийомів систематизації й узагальнення первинної облікової інформації про ТЗВ. Найчастіше у підприємствах харчування виконують один з двох видів розрахунків:

1. Складання калькуляцій витрат;
2. Використання товарно-супровідних документів зі складанням зведеного розрахунку.

Для підприємств ресторанного господарства більш доцільним є використання другого варіанту (тобто використання товарно-супровідних документів), а також в більшості випадків в межах графіку документообороту визначення відповідальності конкретної посадової особи та документу, що передається до бухгалтерії (наприклад звіт з придбання, форма якого запропонована у табл. 5.1). Такими посадовими особами можуть бути експедитор з постачання, завідувач виробництвом, товарознавець і т. ін.

При виборі підприємством харчування прямого методу віднесення ТЗВ на вартість запасів необхідно обрати показник, прийнятний для всіх придбаних запасів, пропорційно до якого величина ТЗВ розподіляється між

окремими запасами. При цьому, за величину, взяту як основу для розподілу, як правило, береться загальна вартість придбаних запасів.

Таблиця 5.1 – Журнал надходження запасів

Дата	№ документа (накладна)	Витрати з придбання				
		Сума, грн.	види запасів			
			ТЗВ	лікero-горілчані вироби	м'ясні вироби	інші
11.11.16	№ 23-45	1550	150	1000	400	-

Можливим є також застосування й інших показників для розподілу, наприклад, обсягу, кількості або маси запасів, тощо. Проте, при розподілі ТЗВ необґрунтоване застосування в якості бази розподілу вартості придбаної продукції може суттєво вплинути на фінансовий результат. Як приклад можна навести ситуацію, коли одночасно із придбанням ікри натуральної закупається ікра синтетична, або закупається вода та елітні лікero-горілчані напої.

Іншим варіантом відображення ТЗВ, що стосуються придбання конкретних видів запасів, у бухгалтерському обліку, відповідно до вимог стандарту 9 «Запаси», є відкриття закладами для їх відображення окремого субрахунку. На цьому субрахунку нагромаджуються ТЗВ, після чого вартість витрат відноситься розрахунковим шляхом на вартість запасів для формування повної первісної вартості запасів.

Вимоги П(С)БО 9 «Запаси» щодо застосування такого методу обліку ТЗВ передбачають наступне. Суми витрат, які узагальнюються на окремому субрахунку рахунків обліку запасів, щомісяця розподіляються між сумою залишку запасів на кінець звітної місяця і сумою використаних запасів. Сума витрат, що відноситься до витрачених запасів, розраховується множенням середнього відсотка ТЗВ і вартості витрачених запасів, з відображенням їх на тих самих рахунках обліку, в кореспонденції з якими відображене вибуття цих запасів. Середній відсоток ТЗВ визначається розподілом суми залишків ТЗВ на початок звітної місяця і ТЗВ за звітні

місяці на суму залишку запасів на початок місяця і запасів, які надійшли за звітний місяць.

При використанні цього варіанту віднесення ТЗВ на вартість купованих запасів вартість запасів оцінюється за цінами постачальника, тобто за купівельною вартістю. До її складу не включаються ТЗВ. Вартість витрат списується наприкінці звітного місяця на ті ж рахунки, на які списується вартість запасів.

У результаті розрахунків формується собівартість витрачених запасів і тих цінностей, що знаходяться у вигляді залишків на рахунках підприємств ресторанного господарства. Величина ТЗВ розподіляється не між одиницями запасів, як у випадку методу прямого розрахунку, а між запасами, що вибувають, і залишками запасів на кінець звітного місяця. Цей метод доцільно застосовувати при великій номенклатурі запасів і значних обсягах закупівель.

Відповідно до п. 9 П(С)БО 9 величина таких витрат відображається на окремому субрахунку. Однак, оскільки придбані запаси будуть враховуватися на різних рахунках бухгалтерського обліку, то й ТЗВ необхідно розподіляти на відповідні рахунки обліку запасів. Для підприємств ресторанного господарства, в яких превалює комерційна функція, ТЗВ будуть відображатись на рахунку 28 «Товари», а для підприємств ресторанного господарства з виробничими ознаками – на рахунку 28 «Товари» і рахунку 20 «Виробничі запаси».

Аналіз методичних підходів до обліку ТЗВ дозволив виділити такі варіанти рішення щодо методики обліку та розподілу цих витрат для підприємств ресторанного господарства:

1. Ідентифікація витрат з придбання з конкретним запасом, що не вимагає в Робочому Плані рахунків окремого рахунку для обліку ТЗВ та обґрунтування методики їх розподілу. Якщо на підставі контування первинного документа є можливість включення таких витрат до вартості

запасів, то такий підхід є доцільним. Однак у більшості випадків це є проблематичним.

2. Відокремлене накопичення всіх ТЗВ на спеціальному субрахунку. За таким варіантом в Робочому Плані рахунків необхідно зазначити відповідний рахунок з визначенням аналітики по групах придбаних товарів або в цілому по матеріальних запасах.

3. Комбінований варіант, за яким ті витрати, що безпосередньо можуть бути ідентифіковані з видом запасів відносять до їх вартості, а інші витрати – накопичують та розподіляють.

Для накопичення ТЗВ, які підлягають розподілу, за комбінованим варіантом по рахунку 28 «Товари» є необхідним відокремити субрахунок. Але, на нашу думку, є доцільним такий субрахунок визначати не в цілому по товарах, а по групах товарів, наприклад, лікєро-горілчані, кондитерські, бакалійні і т. ін.

Також до питань варіантного характеру, що повинно визначатися обліковою політикою підприємств, відноситься здійснення розрахунку реалізованої торговельної націнки котловим методом або у розрізі товарних груп. При цьому, другий підхід дає можливість більш об'єктивно визначати фінансовий результат.

Базою розподілу ТЗВ в закладах, де їх розмір і перехідні залишки є невеликими, можливо визначити їх вартість, а розрахунок здійснювати відповідно до цін придбання без врахування торгівельної націнки.

Таким чином, в межах облікової політики підприємств ресторанного господарства має бути зафіксовано:

- 1. Метод віднесення ТЗВ до придбаних запасів (суцільна ідентифікація, розподіл, комбінований);**
- 2. Структура робочого Плану рахунків в частині відображення ТЗВ;**
- 3. Методика нагромадження та розподілу ТЗВ.**

Тобто, проблемним є відпрацювання елементів облікової політики підприємствами ресторанного господарства в частині накопичення і розподілу ТЗВ, що має відношення в цілому до галузі незалежно від облікової моделі, що використовується.

Наведені методичні підходи дозволяють визначити загальну модель обліку за торговельно-виробничим підходом (рис. 5.7).



Рисунок 5.7 – Модель обліку за торговельно–виробничим підходом

На противагу торговельно-виробничому підходу при реформуванні обліку було вироблено виробничий підхід. За виробничим підходом в підприємствах ресторанного господарства, якщо формально дотримуватися методології обліку запасів (П(С)БО 9 «Запаси») і витрат (П(С)БО 16 «Витрати») та Інструкції № 291 модель обліку операцій з виготовлення власної продукції та її реалізації аналогічна порядку обліку витрат з виготовлення продукції та її продажу у виробничій сфері. Схематично таку модель обліку представлено рис. 5.8.

Згідно з Інструкцією № 291 облік витрат на виготовлення власної продукції здійснюється на рахунку 23 «Виробництво». По дебету рахунка відображається витрачання ресурсів, які безпосередньо відносяться до конкретного об'єкту витрат (прямі витрати). До складу прямих витрат, окрім матеріальних, включаються витрати на оплату праці і інші прямі витрати. Окрім цього, в дебет рахунку 23 «Виробництво» списуються змінні і постійні розподілені загальновиробничі витрати.

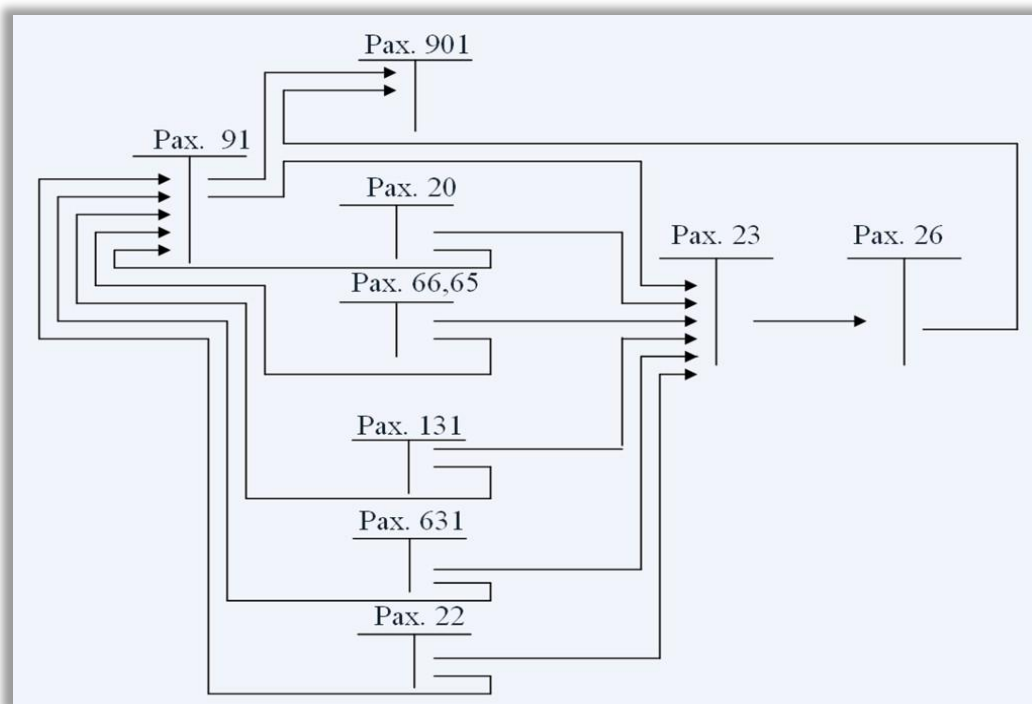


Рисунок 5.8 – Модель обліку в підприємствах ресторанного господарства за виробничим підходом

При цьому, в П(С)БО 16 «Витрати» визначення терміну «об’єкт витрат» надано лише узагальнено без галузевого забарвлення, оскільки конкретний перелік об’єктів витрат кожне підприємство встановлює самостійно, враховуючи особливості виробництва, технології, вимог користувачів і т. ін.

Прихильники виробничого підходу вважають, що об’єктом спостереження в галузі доцільно вважати продукцію власного виробництва, що вимагає ідентифікації витрат, які понесені при її виготовленні.

Необхідно відмітити, що Методичні рекомендації «Про порядок відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій об’єктами господарської діяльності у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з національними стандартами» № 157, від 17 червня 2003 року, намагались поєднати цей підхід з традиційним для галузі процесом формування цін, що зумовило механічне поєднання виробничого підходу з традиційним порядком формування цін.

За цими підходами підставою для встановлення продажної ціни продукції ресторанного господарства є калькуляційна картка. Прихильники такого підходу віддають перевагу тому, що в основу обліку покладено, як вже було зазначено, складання калькуляційних карток.

На їх думку, складання та ведення калькуляційних карток забезпечує взаємозв'язок обліку із ціноутворенням. На наш погляд, такий підхід в сучасних умовах є не виправданим ні за економічним змістом, ні за вимогами чинного законодавства, ні за потребами облікового забезпечення.

Прихильники виробничого підходу об'єктом обліку витрат в підприємствах ресторанного господарства вважають кожне блюдо, що включене до плану – меню і кулінарний виріб, на який складена калькуляційна картка. Таким чином, продажна вартість формується в момент приготування і продажу блюд. Фактична собівартість реалізації визначається наприкінці місяця.

Такий підхід не відповідає потребам інформаційного забезпечення навіть такої консервативної моделі ціноутворення, як «витрати – плюс», оскільки фактична собівартість реалізації визначається лише наприкінці місяця.

Цей підхід базується на ототожненні процесу обліку і калькулювання. Зв'язок обліку і калькулювання є неоднозначним не лише щодо ресторанного господарства, а стосовно будь-якого виду підприємницької діяльності.

У підприємствах та підрозділах ресторанного господарства доцільним об'єктом обліку витрат є сукупна собівартість реалізованої готової продукції. Така модель обліку, спрямована на визначення сукупної собівартості реалізованої продукції, не зумовлює необхідність використання рахунку 26 «Готова продукція», який по суті є транзитним (рис. 5.9).

Суперечливість виробничого підходу є ще й в тім, що він ґрунтується на відображенні по рахунку 23 «Виробництво» виготовлених страв за продажними цінами. Згідно з Інструкцією № 291 на рахунку 23 «Виробництво» необхідно враховувати фактичні витрати на виробництво

готової продукції, а на рахунку 26 «Готова продукція» - фактичну виробничу собівартість готових виробів, що на перший погляд, унеможлиблює використання в обліку підприємств ресторанного господарства продажних цін.

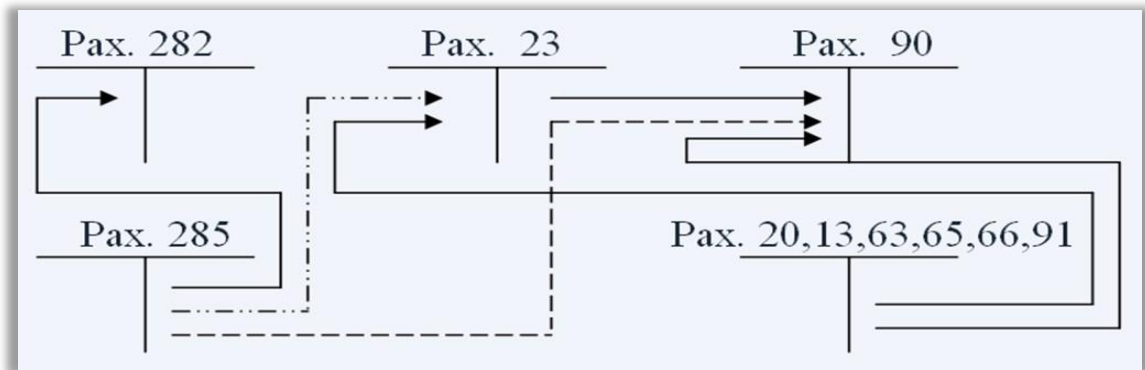


Рисунок 5.9 – Модель обліку, орієнтована на визначення сукупної собівартості реалізованої продукції

Необхідно відмітити, що до внесення Наказом № 1012 змін стосовно порядку ведення рахунка 26 «Готова продукція» Інструкцією № 291 було передбачено можливість побудови аналітики за обліковими цінами, а саме за цінами продажу. На сьогоднішній день така норма відсутня, але на нашу думку, це не суперечить можливості застосування таких методичних підходів відповідно з обліковою політикою прийнятою на підприємстві. Таким чином, в межах норм чинного законодавства можливим є варіант обліку з використанням рахунків 23 «Виробництво» та 26 «Готова продукція», однак, залишається питання доцільності даного варіанту. Вирішення цього питання зумовлено особливостями господарювання та потребами інформаційного забезпечення його ефективності.

Використання реалізаційних цін при відображенні собівартості готових страв на рахунках 23 «Виробництво» і 26 «Готова продукція» фактично зводить цей варіант до умов використання комерційного підходу. Рахунок 23 «Виробництво» може використовуватись тими підприємствами ресторанного господарства, у яких продукція власного виробництва має значну питому вагу в загальних обсягах реалізації. Проте, використовуватись цей рахунок

має у повній відповідності до особливостей його застосування виробничими підприємствами. У використанні ж рахунку 26 «Готова продукція» взагалі не має потреби в традиційних закладах, де відсутні перехідні залишки.

Особливу увагу при обґрунтуванні елементів облікової політики підприємств ресторанного господарства необхідно приділити обліку загальновиробничих витрат. В Інструкції № 291 зазначено, що підприємства торгівлі рахунок 91 «Загальновиробничі витрати» не застосовують. Однак, підприємства ресторанного господарства не є підприємствами торгівлі. Згідно Загального класифікатора підприємства торгівлі і громадського харчування відносились до однієї галузі народного господарства під кодом 70000 «Торгівля і громадське харчування». За діючою класифікацією заклади громадського харчування віднесені до виду економічної діяльності «Готелі та ресторани».

Не зважаючи на те, що підприємства ресторанного господарства раніше відносились до тієї ж галузі, що і підприємства торгівлі, вони все ж таки не були підприємствами торгівлі, а здійснювали подібну діяльність. І те, що вони виокремлені, лише підтверджує це. Тому обмеження зазначене в Інструкції № 291 щодо рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» не може поширюватися на підприємства ресторанного господарства.

Прийняття рішень щодо використання, або невикористання рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» підприємствами ресторанного господарства має базуватися не на формальному підході, а враховуючи економічний зміст та доцільність. Відповідно, накопичення загальновиробничих витрат є необхідним за такими умовами:

- наявність в межах суб'єкта підприємницької діяльності різних виробництв та різних видів діяльності; формування фінансових результатів за цими видами діяльності;

- за наявності перехідних залишків готової продукції на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» необхідне розмежування витрат на постійні та змінні та їх розподіл;

- необхідність оцінки перехідних залишків готової продукції для забезпечення реалізації принципу відповідності;

- застосування моделі обліку, що передбачає калькулювання собівартості.

Помилковим є те, що більшість підприємств відносять всі непрямі витрати на рахунок 92 «Адміністративні витрати», оскільки на підставі аналізу можна стверджувати, що не всі з них ідентифікуються з адміністративними. Більшість з них мають відношення до загальновиробничих витрат. Також загальновиробничі витрати необхідно розподіляти в підприємствах ресторанного господарства, які реалізують як готову продукцію, так і надають послуги з використанням давальницької сировини.

За аналогією з виробничими підприємствами обліковуються загальновиробничі витрати в підприємствах ресторанного господарства, що мають технологічні риси промисловості, які спеціалізуються на виготовленні заготовок і їх поширенні в мережу закладів.

При розробці облікової політики стосовно рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» є проблемним для всієї галузі відокремлення частини змінних витрат.

У підприємствах і підрозділах ресторанного господарства фахівці обліково-економічних служб, як правило, відносять всі загальновиробничі витрати до постійних. Такий підхід є спрощеним, оскільки загальновиробничі витрати за такими статтями як заробітна плата, відрахування на соціальні заходи та амортизація основних засобів можуть бути як постійними, так і змінними, в залежності від амортизаційної політики (наприклад, застосування виробничого методу амортизації), або в залежності від системи оплати праці. На кожному підприємстві в залежності від конкретних умов в наказі з облікової політики потрібно визначати методику поділу загальновиробничих витрат на постійні та змінні.

На практиці більш поширеним є розподіл в самій номенклатурі статей витрат. Проте, існують і інші способи визначення розміру постійних та частки змінних витрат.

На рахунку 23 «Виробництво» аналітичний облік здійснюється за видами або групами продукції, що виготовляється. При організації аналітичного обліку за видами виробництв об'єктом витрат є затрати на приготування їжі – випуск всієї готової продукції. Облік будь-яких витрат, пов'язаних з виготовленням продукції (заробітна плата завідувача виробництвом, кухарів, офіціантів, сировина), можливо вести безпосередньо на рахунку 23 «Виробництво», не застосовуючи рахунок 91 «Загальновиробничі витрати». Амортизацію основних засобів, які використовуються для приготування блюд, теж можливо включати до прямих витрат і обліковувати на рахунку 23 «Виробництво».

Використання рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» доцільно в тих випадках, коли підприємство ресторанного господарства поєднує в своїй діяльності декілька видів діяльності (бенкети, закриті вечірки, поточне обслуговування тощо).

Проте, якщо аналітичний облік організовано за видами або групами продукції, то без використання рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» не обійтися. Оскільки окремі види витрат без відповідних розрахунків неможливо порівняти з одиницею конкретного виду або групи готових блюд, кулінарних виробів. Змінні загальновиробничі витрати підлягають списанню на рахунок 23 «Виробництво» в повному обсязі. Постійні розподілені загальновиробничі витрати необхідно включати у виробничу собівартість виготовлення їжі (списувати на рахунок 23 «Виробництво»), а нерозподілені постійні витрати – до складу собівартості реалізованої продукції (списати на рахунок 90 «Собівартість реалізації»).

Отже, виробничий підхід забезпечує розрахунок фактичної собівартості виготовлених блюд та кулінарних виробів.

Таким чином, у наказі про облікову політику підприємства ресторанного бізнесу (громадського харчування) має бути визначено такі специфічні елементи:

- модель обліку діяльності, яка залежить від превалювання функцій закладу;
- варіант оцінки використаних продуктів;
- рахунок, що застосовується для обліку витрат на виготовлення готових страв;
- методика обліку розподілу транспортно-заготівельних витрат;
- варіант обліку і розподілу загальновиробничих витрат.

Питання для самоконтролю

1. Які обставини зумовлюють розвиток ресторанного господарства в Україні?
2. Які фактори впливають на необхідність варіативних методик організації та ведення обліку на підприємствах ресторанного господарства?
3. За якими факторами здійснюється класифікація підприємств ресторанного господарства?
4. Які фактори необхідно враховувати при виборі моделі облікової політики для підприємств ресторанного господарства?
5. Які моделі обліку використовуються підприємствами ресторанного господарства України?
6. В чому полягає сутність торгівельно-виробничого підходу до організації та ведення обліку на підприємствах ресторанного господарства?
7. Для яких підприємств ресторанного господарства доцільним є використання торговельно-виробничого підходу?
8. Які особливості класифікації транспортно-заготівельних витрат підприємств ресторанного господарства?
9. Які варіанти розподілу транспортно-заготівельних витрат застосовують підприємства ресторанного господарства?

10. Які варіанти обліку транспортно-заготівельних витрат застосовуються підприємствами ресторанного господарства?

11. Які варіанти здійснення розрахунку реалізованої торговельної націнки застосовують підприємства ресторанного господарства?

12. Що має бути зафіксовано в межах облікової політики підприємств ресторанного господарства відносно транспортно-заготівельних витрат?

13. В чому полягає сутність виробничого підходу до формування облікової політики підприємств ресторанного господарства?

14. Які особливості обліку та розподілу загальновиробничих витрат підприємствами ресторанного господарства?

15. За яких умов є необхідним накопичення загальновиробничих витрат підприємствами ресторанного господарства?

16. Які специфічні елементи мають бути визначені в Наказі про облікову політику підприємства ресторанного бізнесу?

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів

1. Взаємозв'язок ціноутворення та бухгалтерського обліку на підприємствах ресторанного господарства та їх вплив на формування облікової політики.

2. Типізація підприємств ресторанного господарства як передумова формування облікової політики.

3. Особливості оцінки запасів, що придбані підприємствами ресторанного господарства для виготовлення страв.

4. Проблеми обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат на підприємствах ресторанного господарства.

5. Проблеми обліку та розподілу загальновиробничих витрат на підприємствах ресторанного господарства.

6. Види діяльності підприємств ресторанного господарства, їх співвідношення та вплив на облікову політику.

7. Особливості формування облікової політики комерційних підприємств ресторанного господарства.

8. Особливості формування облікової політики некомерційних підприємств ресторанного господарства.

9. Особливості обліку запасів та їх вплив на формування облікової політики підприємств ресторанного господарства

10. Особливості обліку витрат підприємств ресторанного господарства.

Тести для самоперевірки

1. Громадське харчування (ресторанне господарство) поєднує у собі такі види діяльності:

- а) виробництво;
- б) торгівля;
- в) обслуговування;
- г) всі види;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

2. При визначенні типу закладу громадського харчування (підприємства ресторанного господарства) враховують такі фактори:

- а) асортимент продукції, її розмаїтість і складність виготовлення;
- б) технічну оснащеність (матеріальну базу, інженерно-технічне оснащення і обладнання, склад приміщень, архітектурно-планувальне вирішення тощо);
- в) методи обслуговування;
- г) кваліфікацію персоналу;
- д) всі варіанти.

3. Заклади громадського харчування (підприємства ресторанного господарства) поділяють за такими ознаками:

- а) за технологією;
- б) за обсягами діяльності;
- в) за функціями обслуговування;

- г) за технологією та функціями обслуговування;
- д) за технологією та обсягами діяльності.

4. Ціна товарів, рівень націнки і ціна продажу визначаються підприємством громадського харчування (ресторанного господарства):

- а) за погодженням з санепідемстанцією;
- б) за погодженням з державною податковою адміністрацією;
- в) за погодженням з Фондом захисту прав споживачів;
- г) самостійно;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

5. Обліковою ціною товарів у коморах закладів (підприємств) громадського харчування (ресторанного господарства) може бути:

- а) первісна вартість;
- б) залишкова вартість;
- в) ціна продажу;
- г) первісна вартість, або ціна продажу;
- д) первісна, або залишкова вартість.

6. Ресторанному господарству притаманні наступні характеристики:

- а) складається із підприємств, що характеризуються різними типами спеціалізації;
- б) поєднують функції виробництва, торгівлі та організацію споживання;
- в) функціонують підрозділи харчування в структурі промислових, сільськогосподарських підприємств;
- г) функціонують підрозділи харчування в структурі бюджетних установ;
- д) всі вищезазначені відповіді вірні.

7. Підприємства ресторанного господарства відрізняються за:

- а) обсягами;
- б) характером послуг;
- в) структурою виробництва;

- г) спеціалізацією;
- д) всі варіанти.

8. Основною рисою діяльності в сфері ресторанного господарства, що має бути врахована при побудові обліку та формуванні облікової політики, є:

- а) мета, з якою підприємство функціонує;
- а) обсяги діяльності;
- б) характер послуг;
- в) структура виробництва;
- г) спеціалізація.

9. За метою діяльності підприємства ресторанного господарства поділяються на:

- а) основні та допоміжні;
- б) основні та обслуговуючі;
- в) комерційні та некомерційні;
- г) виробничі та торгівельні;
- д) заклади дозвілля та заклади харчування.

10. Традиційна галузева модель обліку в ресторанному господарстві відповідала:

- а) особливостям функціонування ринкової економіки;
- б) класифікації закладів громадського харчування;
- в) потребам контролю формування цін;
- г) спеціалізації закладів громадського харчування;
- д) всі варіанти.

11. Відповідно з вимогами діючих національних стандартів є необхідним забезпечити відокремлений облік витрат підприємств та підрозділів ресторанного господарства за такими напрямками:

- а) витрати, пов'язані з придбанням запасів;
- б) витрати, пов'язані з виготовленням готових страв;
- в) витрати, пов'язані зі збутом;
- г) а, б;

д) а, б, в.

12. Варіанти обліку та розподілу транспортно-заготівельних витрат, що застосовуються підприємствами ресторанного господарства, включають:

- а) ідентифікацію витрат з придбання з конкретним запасом;
- б) відокремлене накопичення всіх ТЗВ на спеціальному субрахунку;
- в) комбінований варіант;
- г) а, б, в;
- д) а, б.

13. У межах облікової політики підприємств ресторанного господарства відносно транспортно-заготівельних витрат має бути зафіксовано:

- а) метод віднесення ТЗВ до придбаних запасів (суцільна ідентифікація, розподіл, комбінований);
- б) структуру Робочого Плану рахунків в частині відображення ТЗВ;
- в) методикау нагромадження та розподілу ТЗВ;
- г) а, б;
- д) а, б, в.

14. Застосування виробничого підходу на практиці зводить його до ототожнення сутності підприємств ресторанного господарства з:

- а) торговельними підприємствами;
- в) промисловими підприємствами;
- г) підприємствами сфери послуг;
- г) а, б;
- д) б, в.

15. Накопичення загальновиробничих витрат в обліку підприємств ресторанного господарства є необхідним за таких умов:

- а) наявність в межах суб'єкта підприємницької діяльності різних виробництв та різних видів діяльності; формування фінансових результатів за цими видами діяльності;
- б) за наявністю перехідних залишків готової продукції на рахунку 91 необхідне розмежування витрат на постійні та змінні та їх розподіл;

в) необхідність оцінки перехідних залишків готової продукції для забезпечення реалізації принципу відповідності;

г) застосування моделі обліку, що передбачає калькулювання собівартості.

д) всі варіанти.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
ВІДПОВІДЬ	Г	Д	Д	Г	Г	Г	Д	А	В	В	Д	Г	Д	В	Д

Основна література

[1-3, 11, 12, 21, 22, 33, 39]

Додаткова література

1. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджена Наказом Міністерства фінансів України 30.11.1999 № 291 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

2. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку виробничо-господарської діяльності об'єднань, підприємств і організацій, затверджених наказом Мінфіну СРСР від 28.05.85. № 40.

3. Методичні рекомендації «Про порядок відображення в бухгалтерському обліку господарських операцій об'єктами господарської діяльності у сфері громадського харчування і побутових послуг, гармонізованих з національними стандартами» № 157, від 17.06.2003 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://uazakon.com/big/text451/pg1>.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 «Запаси», затв. наказом Міністерства Фінансів України від 20.10.1999 р. № 246 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>

5. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати»: Наказ МФУ від 31.12.1999 № 318 / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.zakon.rada.gov.ua.

5.2. Попроцесний підхід до формування облікової політики на прикладі цукробурякового виробництва

5.2.1. Формування облікової політики процесу заготівлі

Попроцесний підхід передбачає формування облікової політики підприємств у розрізі основних процесів, характерних для тієї чи іншої галузі.

В цукроварінні з метою максимально повного врахування галузевих особливостей при формуванні облікової політики доцільно виділяти наступні процеси:

- процес заготівлі сировини;
- процес підготовки виробництва у міжсезонний період;
- технологічний процес виробництва.

Суттєвою особливістю витрат з придбання основної сировини в цукровому виробництві є те, що:

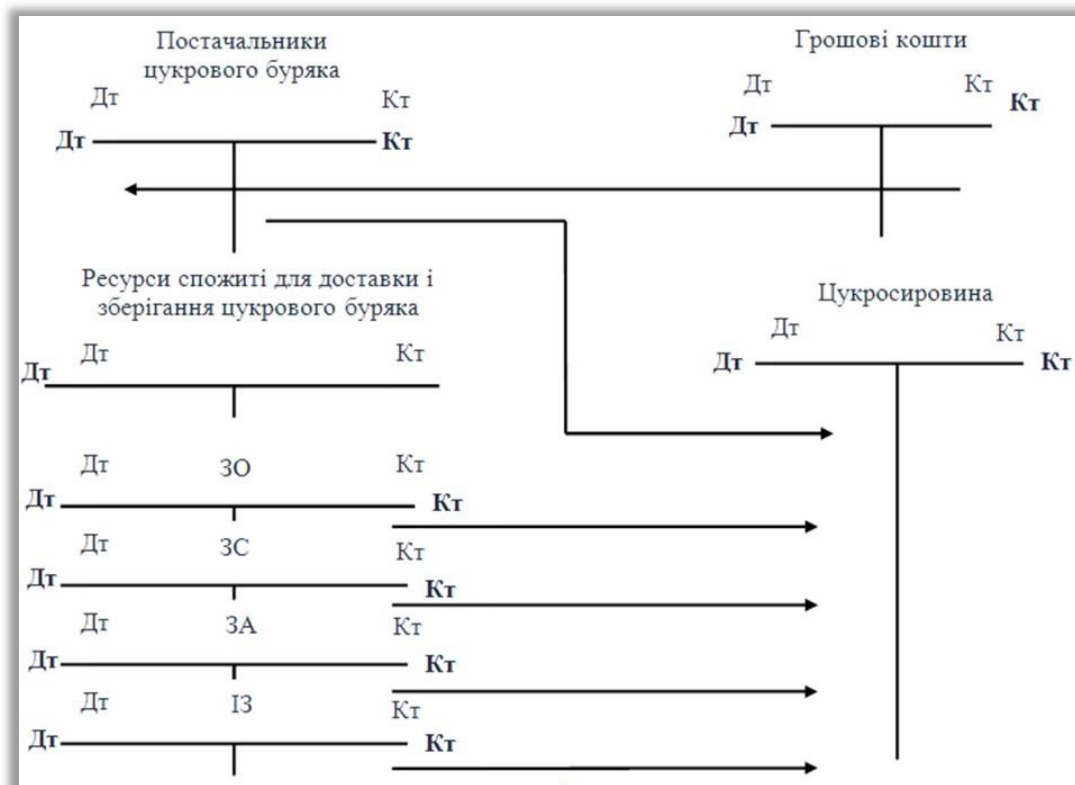
- витрати з придбання цукросировини – це довготривалий процес, який складається з низки операцій, що в свою чергу пов'язано із споживанням ресурсів;
- на практиці існують різні організаційні схеми витрат з придбання цукросировини, пов'язані із застосуванням давальницької сировини;
- якісні характеристики цукросировини та обсяг її надходження зумовлюють як технологічні, так і фінансові результати виробництва та реалізації цукру.

Для забезпечення заводів якісною сировиною в достатніх обсягах на цукрових заводах організовано процес заготівлі, який передбачає укладання угод, контроль за їх реалізацією, стимулювання цукробурякового

виробництва, а також в період копання цукрових буряків контроль якості надходження сировини. Найважливішими стадіями технології цукробурякового виробництва в процесі заготівлі є:

- транспортування;
- приймання, збереження буряка і подача його на завод;
- очищення коренів буряка від землі і сторонніх домішок.

Таким чином, **витрати, пов'язані з придбанням сировини неоднорідні, а їх складовими є вартість сировини та затрати цукрового заводу по її транспортуванню і доведенню до кондицій, придатних для технологічної переробки.** Схема обліку формування витрат на придбання цукросировини, представлена рис. 5.10.



Примітка: ЗОП – затрати на оплату праці; ЗСП – затрати на соціальні потреби; ЗА – затрати на амортизацію; ІЗ – інші затрати.

Рисунок 5.10 – Облік витрат з придбання цукросировини

Розглянемо **витрати з придбання цукросировини.** На цукрових заводах методично неоднорідно вирішено питання щодо відокремлення рахунків для обліку цих витрат.

Так, можливим варіантом є віднесення вартості цукросировини та витрат, пов'язаних з її транспортуванням, безпосередньо на рахунок 201 «Сировина й матеріали» з відокремленням аналітичних статей витрат, наведених у табл. 5.2.

Таблиця 5.2 – Структура рахунку 201 «Сировина й матеріали»

Код рахунку	Назва аналітичного рахунку
2011	Основна вартість цукрового буряка власної заготівлі
2012	Тариф і залізничний збір
2013	Провезення по заводських залізничних коліях
2014	Перевезення цукрового буряка до місця навантаження
2015	Навантаження цукрового буряка в вагони механічним способом
2016	Інші витрати

При цьому, витрати пов'язані з заготівлею цукросировини, розглядаються як загальновиробничі, для їх накопичення відокремлено рахунок 911 «Заготівля цукросировини». По цьому рахунку необхідно передбачити аналітичні рахунки у відповідності із статтями витрат.

За цим варіантом є доцільним для витрат по прийманню і зберіганню цукросировини використовувати рахунок 912 «Витрати по прийманню і зберіганню цукросировини» з відокремленням аналітики за статтями.

У відповідності з вимогами П(С)БО 9 «Запаси» придбані запаси зараховуються на баланс підприємства за первісною вартістю, яка включає всі витрати, пов'язані з придбанням. Цим вимогам не суперечить поширена практика накопичення витрат, пов'язаних з придбанням, на спеціальних рахунках, що відкриваються до відповідних синтетичних рахунків обліку запасів.

Проте, процес заготівлі цукросировини, необхідність її доопрацювання до кондиційного стану, а також витрати, пов'язані із збереженням, є галузевою специфікою, що зумовлює необхідність її врахування в обліку. Саме тому для накопичення транспортно-заготівельних витрат в цукровій промисловості, як і в інших галузях переробки, необхідно ввести до робочого плану рахунків відповідний рахунок (наприклад, 200 «Заготівля цукрового

буряка», де доцільно відокремити субрахунок 2001 «Придбання і транспортування цукросировини» та 2002 «Приймання і зберігання цукросировини») з використанням наступних аналітичних статей (табл. 5.3).

Таблиця 5.3 – Структура рахунку 911 «Загальнозаготівельні витрати»

Код рахунку	Назва аналітичного рахунку
911	Загальнозаготівельні витрати;
9112	Заробітна плата з відрахуваннями управлінського персоналу;
9113	Премії;
9114	Витрати на службові відрядження і переміщення;
9115	Інші адміністративно-управлінські витрати (витрати на переміщення управлінського персоналу, відділу заготівлі сировини і завідувачів бурякопунктів, заробітна плата з відрахуваннями водіїв та ін.);
9116	Поточний ремонт основних засобів (без бурякоприймальних пунктів);
9117	Амортизація основних засобів (без бурякоприймальних пунктів)

Загальнозаготівельні витрати доцільно обліковувати відповідно на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», за субрахунком 911 «Загальнозаготівельні витрати» з відокремленням постійних загальнозаготівельних витрат, з послідуочим розподілом і віднесенням на рахунки 200 «Заготівля цукрового буряка» та 901 «Собівартість реалізованої готової продукції».

На більшості цукрових заводів фахівці обліково-економічної служб відносять всі загальнозаготівельні витрати до постійних. На наш погляд, такий підхід є спрощеним. Так, загальнозаготівельні витрати за такими статтями, як заробітна плата, відрахування на соціальні заходи та амортизація основних засобів можуть бути як постійними так і змінними, в залежності від амортизаційної політики (наприклад, застосування виробничого методу амортизації), або в залежності від системи оплати праці управлінського персоналу (наприклад, використання в якості показника преміювання обсягів виробництва).

Таким чином, на кожному підприємстві, ***в залежності від конкретних умов, в наказі з облікової політики потрібно визначати методику поділу загальнозаготівельних витрат на постійні та змінні.***

В умовах постійної незавантаженості потужності підприємств, що є характерним для галузі цукроваріння, друга група витрат має тенденцію до зростання. В економічній літературі розглянуто різні методики розрахунку постійної та змінної частки, що використовується на практиці. В практиці американських компаній використовують метод вищої та нижчої точки, статистичної кореляції, найменших квадратів, аналітичний метод, спрощений статистичний метод. Специфіка галузі зумовлена чітко визначеним сезонним характером надходження сировини та її переробки, а це ускладнює використання даних методів. Більш придатним, з огляду на це, є аналітичний метод. Його суть полягає в тому, що технологи та економісти вивчають кожну економічну функцію для визначення:

- необхідності функції;
- найбільш ефективний спосіб виконання робіт;
- відповідний розмір витрат на виконання робіт за різним рівнем виробництва.

Цей підхід може бути використано для аналізу всіх витрат та їх поділу на постійні та змінні. При цьому за умови змін потрібно вносити корективи в розрахунки. Ці методичні підходи можуть бути використані не тільки по відношенню до загальнозаготівельних, але і по відношенню до всіх непрямих витрат.

В П(С)БО 16 «Витрати» передбачено нерозподілені постійні загальновиробничі витрати включати до складу собівартості реалізованої готової продукції в період їх виникнення. Загальнозаготівельні витрати за своєю природою не є поточними періодичними, що пов'язано із сезонним характером заготівлі, тому що більша частина загальнозаготівельних витрат припадає на період підготовки до сезону цукроваріння. Тому, з нашого погляду, є доцільним проведення такого розподілу в фінансовому обліку

згідно з вимогами П(С)БО 16 «Витрати» на кінець року, або по закінченню сезону цукроваріння (якщо сезон закінчився в звітному фінансовому періоді).

П(С)БО 16 «Витрати» визначає нормальну потужність як очікуваний середній обсяг діяльності, що може бути досягнутий за умов звичайної діяльності підприємства протягом декількох років або операційних циклів з урахуванням запланованого обслуговування виробництва.

Для розподілу загальнозаготівельних витрат за нормальну потужність при формуванні облікової політики доцільно обирати обсяг заготівлі цукрового буряка в фізичній вазі. За наведеними методичними підходами загальнозаготівельні витрати доцільно відносити на рахунок 2001 «Придбання і транспортування цукросирвини», а витрати, які не відповідають нормальній потужності, в свою чергу, мають бути віднесені на собівартість реалізованого цукру.

Можливим і доцільним є визначення нормальної потужності відокремлено за кожною із технологічних стадій: забезпечення – заготівля – цукроваріння. Приклад розподілу загальнозаготівельних витрат за наведеними методичними підходами подано у табл. 5.4.

Таблиця 5.4 – Розподіл загальнозаготівельних витрат (умовний приклад)

Показники	Сума, кількість	Відображено по рахунках	
		Д-т	К-т
1	2	3	4
1. Нормальна потужність, тонн	150000,00	*	*
2. Фактично заготовлено і перероблено цукрового буряка, тонн	89384,00	*	*
3. Накопичено загальнозаготівельних витрат за рік, грн.	38435,12	*	*
4. Загальнозаготівельні витрати, які не відповідають нормальній потужності, підлягають віднесенню на собівартість реалізованого цукру, грн.	15527,86 15527,86	* 901	* 911
5. Віднесено загальнозаготівельні витрати в частині, що відповідає нормальній потужності, на формування собівартості витрат з придбання цукросирвини	22907,00	2001	911

Вартість цукросировини формується за представленим варіантом безпосередньо на рахунку 201 «Сировина і матеріали»:

- в частині ціни постачальника на підставі накладних, одержаних від постачальника, записом по дебету рахунку 201 «Сировина і матеріали» і кредиту рахунку 63 «Розрахунки з постачальниками та підрядниками»;
- в частині витрат, пов'язаних із транспортуванням, прийманням та збереженням придбаної цукросировини, по дебету рахунку 201 «Сировина і матеріали» і кредиту рахунку 2001 «Заготівля цукрового буряка»;
- списання цукросировини на виробництво відображується записом по дебету рахунку 23 «Виробництво» і кредиту рахунку 201 «Сировина і матеріали».

У разі тривалості процесу сокодобування після 1 січня, всі витрати, пов'язані із збереженням буряка, після 1.01 доцільно не відносити на собівартість буряка, що заготовляють після 1.01, а спрямувати безпосередньо на збільшення вартості придбаного буряка в минулому звітному періоді. Є необхідність контролювати фактичні втрати буряка при збереженні та визначати їх відповідність нормативним. Згідно з галузевими рекомендаціями цукрові заводи втрати в межах норм відносили на витрати по виробництву цукру, а понаднормативні безпосередньо на рахунки прибутків та збитків. З нашого погляду, в остаточному розрахунку собівартості цукрового буряка франко-приймальний пункт у разі перевищення нормативів втрат, втрати пов'язані із прийманням та збереженням, що припадають на понаднормативні, необхідно списувати на рахунок 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей».

У відповідності із собівартістю 1 тонни заготовленого цукрового буряка і кількістю наднормативно втраченого цукрового буряка необхідно робити запис:

- Д-т 947 «Нестачі і втрати від псування цінностей»
- К-т 201 «Сировина й матеріали».

Якщо будуть встановлені посадові особи, винні у понаднормативних

втратах, останні можуть бути списані записом:

- Д-т 375 «Розрахунки за відшкодуванням завданих збитків»
- К-т 716 «Відшкодування раніше списаних активів».

Якщо втрати не перевищують нормативні, в обліку доцільно їх фіксувати лише в кількісних параметрах, що буде відображено в звітній калькуляції.

5.2.2. Формування облікової політики процесу підготовки виробництва у міжсезонний період

Об'єктом обліку у процесі забезпечення є витрати міжсезонного періоду, що забезпечують технологічний процес цукрового виробництва майбутнього сезону.

Суттєвою особливістю цукрового виробництва є нетривалість періоду сокодобування. В зв'язку з цим є необхідність посилення контролю за витратами та ходом виконання робіт в міжсезонний період. В цукровій промисловості до витрат майбутніх періодів відносять витрати на обслуговування та управління, що забезпечують процес підготовки виробництва в період сезонних перерв в роботі, в звітному році по закінченню сезону цукроваріння. В обліковій практиці досліджених заводів рахунок 39 «Витрати майбутніх періодів» не використовується, а має місце відображення в балансі та калькуляціях за статтею «Незавершене виробництво» витрат, пов'язаних з підготовкою виробництва на майбутній сезон цукроваріння, що не відповідає економічній сутності.

Всі витрати, що пов'язані із забезпеченням майбутнього сезону цукроваріння поділяються за цільовим призначенням на дві групи:

- витрати по заготівлі цукросировини;
- витрати, пов'язані із збереженням і підготовкою технологічного обладнання.

В зв'язку з цим **всі витрати в міжсезонний період, що забезпечують**

виробництво цукроваріння, доцільно нагромаджувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», з відокремленням субрахунків 391 «Витрати по заготівлі цукросировини майбутнього періоду» та 392 «Витрати по забезпеченню виробництва в міжсезонний період». На рахунку 391 «Витрати по заготівлі цукросировини майбутнього періоду» доцільно накопичувати витрати за тими самими напрямками, що і витрати на рахунку 2002 «Приймання і зберігання цукросировини» та 911 «Загальнозаготівельні витрати». На початок нового сезону цукроваріння є доцільним цей рахунок закривати і залишки відносити на рахунки 911 «Загальнозаготівельні витрати» та 292 «Приймання і зберігання цукросировини» з послідуєчим розподілом на загальних засадах. Така методика обліку проілюстрована рис. 5.11.

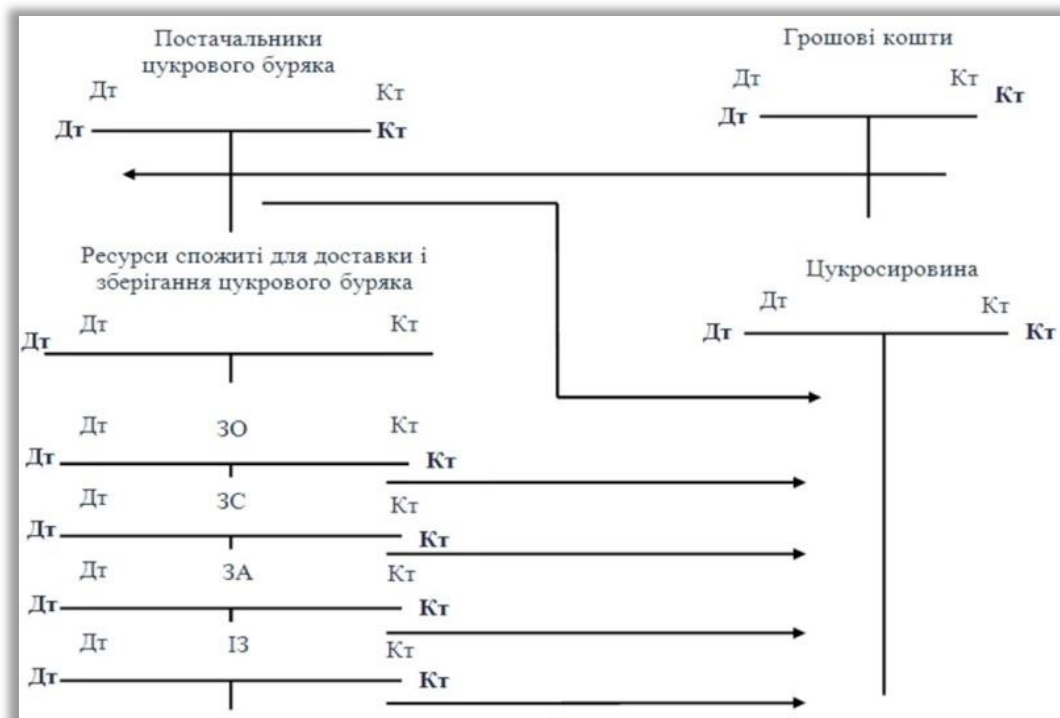


Рисунок 5.11 – Облік витрат майбутнього періоду по заготівлі цукросировини

Витрати по забезпеченню виробництва в міжсезонний період в більшості пов'язані з проведенням ремонтних робіт. На обстежених цукрових заводах питання щодо накопичення витрат з ремонту вирішено

неоднозначно, що пов'язано з неможливістю застосування існуючої галузевої методики. Витрати з поточного ремонту передбачено накопичувати по рахунку 91 «Загальновиробничі витрати», де по видах обладнання, що підлягає ремонту, відокремлено субрахунки. На інших обстежених цукрових заводах взагалі в аналітичному обліку витрати з ремонту не відокремлено. На підставі облікової інформації практично неможливо провести аналіз ефективності витрат із забезпечення технологічного процесу цукроваріння.

Згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби» на собівартість та формування фінансового результату періоду мають бути віднесені лише витрати на поточний ремонт, тобто витрати які не призводять до збільшення майбутніх економічних вигод, первісно очікуваних від використання об'єкту. Модернізація, реконструкція, добудова, дообладнання здійснюються на основі спеціальної технічної документації, що передбачає накопичення цих витрат на рахунку 15 «Капітальні інвестиції».

Методичні підходи до формування облікової політики витрат з ремонту в сучасних умовах повинні враховувати такі моменти:

- **приведення у відповідність обліку витрат на ремонт до вимог національних облікових стандартів;**
- **необхідність впровадження внутрішньогосподарського обліку та посилення контролю за ефективністю ремонтних робіт;**
- **розмежування інформації про витрати з ремонту за сезонами та фінансовими періодами;**
- **відокремлення витрат за етапами проведення робіт.**

Для забезпечення контролю за підготовкою технологічного процесу цукроваріння, а також для управління витратами необхідно відокремлювати витрати з ремонту не лише у зв'язку з різними джерелами покриття (капіталізовані або поточні), а також у відповідності з періодами їх проведення, а саме: підготовчий період – профілактичний ремонт і забезпечення працездатності обладнання, а також витрати з ремонту, який проводять в ході технологічного процесу цукроваріння. Всі витрати,

пов'язані з підготовкою та профілактичними ремонтами, доцільно обліковувати на рахунку 39 «Витрати майбутніх періодів», з накопиченням у розрізі аналітичних статей витрат та об'єктів віднесення витрат, а витрати з поточного ремонту в технологічний період цукроваріння безпосередньо відносити на рахунки з витрат діяльності.

Для посилення контролю відповідності витрат з ремонту ліміту, який можливо розробляти у відповідності з виробничими потребами, **доцільно поєднати бухгалтерський облік витрат з ремонту з організацією внутрішньогосподарського контролю.** Так, є можливим:

- організувати на підставі аналізу реального стану основних засобів збір інформації про потреби в ремонті по закінченні сезону цукроваріння;
- розробити в межах ліміту план проведення ремонтів і визначити за кожним об'єктом контрольні цифри.

При проведенні ремонтних робіт ремонтною майстернею цукрового заводу витрати з ремонту будуть попередньо накопичуватись на рахунку «Ремонтна майстерня».

Витрати, пов'язані з утриманням підрозділів, що займаються організацією і управлінням ремонтних робіт, можливо накопичувати на рахунку 392 «Витрати по забезпеченню виробництва в міжсезонний період» за окремою статтею «Загальноремонтні витрати».

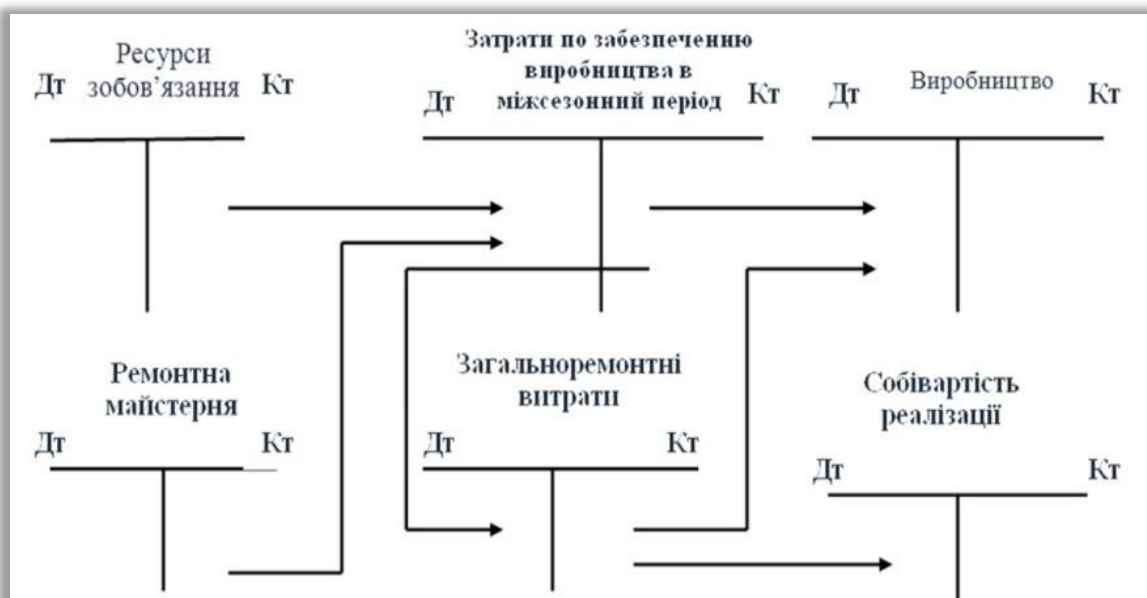
На початок сезону цукроваріння витрати, що накопичені на рахунку 392 «Витрати по забезпеченню виробництва в міжсезонний період», запропоновано відносити в частині прямих витрат на рахунки обліку по видах виробництва.

Витрати, пов'язані з профілактичними роботами з ремонту обладнання, проведені в міжсезонний період, доцільно не відносити на статтю «Витрати на утримання і експлуатацію обладнання», а відокремити на рахунках обліку затрат конкретних виробництв за статтею «Витрати по забезпеченню виробництва в міжсезонний період».

Загальноремонтні витрати при цьому доцільно відносити на рахунок

912 «Загальноремонтні витрати», що схематично представлено рис. 5.12.

Підлягають розподілу на затратні рахунки споживачів не всі загальноремонтні витрати, а лише ті, що відповідають нормальній потужності, решта відноситься згідно із П(С)БО 16 “Витрати” на собівартість реалізації.



Примітка. Очікуваний період сокодобування наступного фінансового року поточного сезону визначається у відповідності з обсягами сировини та середньодобовою переробкою.

Рисунок 5.12 – Облік витрат міжсезонного періоду по забезпеченню виробництва

За нормальну потужність доцільно обрати тривалість сокодобування. Якщо процес сокодобування триває після 1 січня, підлягають розподілу не всі загальноремонтні витрати, а тільки та їх частка, що припадає на період сокодобування звітного фінансового року.

Базою розподілу загальноремонтних робіт доцільно обрати прямі витрати з ремонту.

5.2.3. Формування облікової політики технологічного процесу виробництва

Групування витрат зумовлено вимогами стандартів і організаційними

та економічними умовами господарювання. Враховуючи особливості галузі цукроваріння доцільним є використання наступних елементів собівартості, які наведено у табл. 5.5.

Таблиця 5.5 – Групування затрат за елементами собівартості цукру

№	Елементи витрат
1.	Витрати по забезпеченню виробництва в міжсезонний період
2.	Сировина та основні матеріали
3.	Допоміжні матеріали на технологічні цілі
4.	Паливо на технологічні цілі
5.	Енергія на технологічні цілі
6.	Витрати на оплату праці
7.	Витрати на соціальне та медичне страхування
8.	Витрати на підготовку та освоєння виробництва
9.	Загальновиробничі витрати
10.	
11.	
12.	Зміна залишків незавершеного виробництва та напівфабрикатів

За основу має бути покладено відокремлення затрат згідно з етапами (процесами): забезпечення, заготівля, технічна переробка. Так, на початок сезону є необхідним віднесення на рахунок “Основне виробництво” витрат по забезпеченню виробництва в міжсезонний період.

За статтею *«Сировина та основні матеріали»* доцільно накопичувати витрати з придбання, транспортування, приймання та зберігання сировини та основних матеріалів, згідно з оцінкою, що визначається в кінці сезону або фінансового періоду. Тому, є необхідним в період цукроваріння забезпечити контроль за використанням сировини в натуральних вимірниках.

В цукроварінні вартість отриманої побічної продукції – жому та меляси, спрямовувалась на зменшення вартості основної сировини в оцінці за оптовими цінами, встановленими централізовано. З нашого погляду, є доцільним проводити оцінку побічної продукції (жому, меляси) на підставі фактичних затрат на накопичення і транспортування цієї продукції, що виникають в точці на межі розподілу (рис. 5.13).

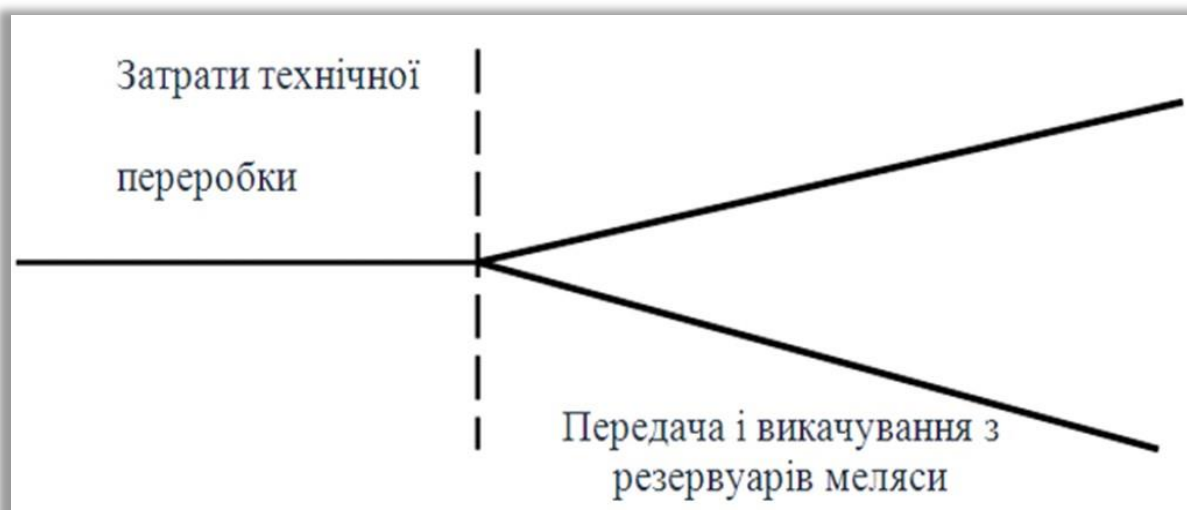


Рисунок 5.13 – Розподіл затрат між виробництвом цукру та побічної продукції

Облік виробітку м'яси організують проведенням зважування перед викачкою в резервуари. Оприбуткування жому свіжого з виробництва проводиться щодобово за даними зважування та кількості вивезеного з заводу жому при його транспортуванні в жомосховище.

На більшості обстежених заводів зважування не проводиться, а кількість жому визначає лабораторія розрахунково. Тому за технологічною можливістю є доцільним відокремити затрати по збиранню, видаленню з заводу жому сирого. Якщо побічна продукція на кінець звітної періоду залишається на складах, то до її оцінки необхідно підходити, спираючись на визначення активу як ресурсу, який в подальшому дасть підприємству економічну вигоду, і вимог П(С)БО 9 «Запаси», тобто, за чистою вартістю продажу.

За статтею «*Допоміжні матеріали на технологічні цілі*» обліковують вартість вапнякового каменю, а також вартість вапна, придбаного зі сторони. На цю статтю також відносять фільтрувальні матеріали, вироби з них, інструменти ріжучі.

На статтю «*Паливо та енергія на технологічні цілі*» відносять затрати на паливо прямого використання та енергію, що отримана або вироблена

самим підприємством та використані безпосередньо в процесі виробництва продукції. З нашого погляду, є доцільним відокремлення за напрямками паливо та енергія, що дасть можливість контролювати ці різні види витрат. Є необхідність обладнати всі виробничі ділянки лічильною апаратурою і контролювати витрати енергії та палива безпосередньо в місцях їх споживання.

Виробництво тепло- і електроенергії на цукрових заводах обліковують по двом відділенням, а саме: ТЕЦ та машинне відділення. Для цього використовують спеціальний субрахунок до рахунку «Виробництво» – «Допоміжне виробництво». Витрати на тепло та електроенергію складаються з витрат на утримання і експлуатацію власної ТЕЦ та витрат на електроенергію отриману від постачальників. На підставі звіту ТЕЦ про виробництво та споживання тепло- і електроенергії, вони списуються на споживачів.

На статті *«Витрати на оплату праці»* та *«Витрати на соціальні заходи»* відносять витрати на основну і додаткову оплату праці працівників, що безпосередньо зайняті виготовленням продукції, включно зі всіма видами додаткової оплати, а також нарахування на заробітну плату.

Як вже зазначалося, *витрати на утримання і експлуатацію обладнання*, а також *цехові* в цукроварінні мають особливість, пов'язану з тим, що ці витрати є прямими по відношенню до конкретних видів виробництв. Тому, в обліку доцільно їх відносити комплексною статтею безпосередньо на рахунки обліку витрат кожного виробництва з рахунка 91 «Загальновиробничі витрати», де обліковувати відокремлено за кожним виробництвом в розрізі відповідних статей (табл. 5.6).

До цієї статті слід відносити лише поточні витрати на амортизацію, ремонт та утримання обладнання, знос інструментів та пристосувань, витрати на внутрішньозаводське переміщення вантажів, а також витрати, пов'язані з управлінням виробництвом.

Таблиця 5.6 – Структура рахунка 913 «Загальновиробничі витрати цукрового виробництва»

Код рахунку	Назва аналітичного рахунку
913	Загальновиробничі витрати
9130	Експлуатація цехового обладнання, будівель, споруд
9131	Амортизація цехового обладнання, будівель, споруд
9132	Поточний ремонт в період цукроваріння цехового обладнання, будівель, споруд
9133	Внутрішньозаводське переміщення вантажів
9134	Знос МШП
9135	Витрати на управління
9136	Забезпечення нормальних умов праці та техніка безпеки
9137	Інші

До статті *«Ремонт»* необхідно відносити лише витрати прямі та загальноремонтні, що на них припадають, проведені в технологічний період цукроваріння. Є доцільним використовувати по технологічному обладнанню та цеховим будівлям і спорудам виробничий метод нарахування амортизації.

В складі *загальновиробничих витрат* на підставі аналізу статей є необхідним відокремити постійну частину. Загальновиробничі витрати відносять на основне виробництво згідно з показником нормальної потужності. Для цукроваріння доцільно обрати показник середньодобової переробки, а для загальновиробничих витрат жомосушільного виробництва – обсяги виробництва в натуральному вимірнику. Цей показник встановлюється в залежності від показника нормальної потужності для загальнозаготівлельних витрат, а саме: нормативу отримання жому та обсягів сирого жому, що заплановано для продажу.

При тривалості періоду цукроваріння після 1 січня, є необхідним визначити **обсяг витрат у незавершеному виробництві**. До незавершеного виробництва відносять рідкі напівпродукти, що знаходяться в апаратурі, цукор в сушильному відділенні, а також цукор в бункерах. До

напівфабрикатів відносять – жовтий цукор, утфель та інше. Згідно з галузевими нормативними документами залишки незавершеного виробництва та напівфабрикатів на кінець звітного періоду обліковували в перерахунку на білий цукор і оцінювали згідно 85% діючої оптової ціни. Є необхідність розробки коефіцієнтів перерахунку незавершеного виробництва та напівфабрикатів за їх видами в умовний цукор. Для цього можна використовувати коефіцієнт 0,85.

Важливим елементом облікової політики у цукроварінні є оцінка готової продукції. Протягом звітного фінансового року готова продукція може бути оцінена за вибором самого підприємства за середньорічною плановою собівартістю або за договірними чи середніми цінами продажу. По закінченню звітного фінансового періоду – календарного року, за даними бухгалтерського обліку необхідно визначити фактичну собівартість і провести коригування на суму відхилень облікової оцінки готової продукції від фактичної собівартості. Використання оцінки продукції за обліковими цінами дає можливість протягом року вести поточний облік, а калькуляцію фактичної собівартості проводити один раз – по закінченню фінансового періоду. Калькулювання в системі фінансового обліку проводиться з метою формування фінансових результатів. Для обґрунтування цінової політики, інформаційного забезпечення управлінських рішень в цукровому виробництві є доцільним калькулювати собівартість готової продукції за результатами сезону цукроваріння.

При формуванні собівартості продукції за фінансовий період та сезон доцільно використовувати різні методи, а саме обчислювати за результатами сезону повну собівартість з врахуванням адміністративних та збутових витрат та витрат в межах встановлених підприємством нормативів на утримання соціальної сфери.

Елементи собівартості при калькулюванні продукції в фінансовому та управлінському обліку мають відмінність, що зумовлено різними цілями калькулювання (табл. 5.7).

Таблиця 5.7 – Розрахунок собівартості цукру при переробці цукрового буряка (умовний приклад)

№ п/п	Найменування статті	Фінансовий період, тис. грн.	Сезон, тис. грн.
I.	Заготівля цукросировини	*	*
1.	Вартість за договірними цінами	1816	2280
2.	Наднормативні втрати по зберіганню і прийманню	-	150
3.	Транспортування буряків на приймальні пункти	228	293
4.	Приймання та зберігання	78	104
5.	Загальнозаготівельні	32	32+31+4=74
6.	Відсотки по фінансовому кредиту на цільове авансування бурякосіючих господарств на посівні матеріали та ПММ	-	120
Всього		2154	3021
II	Забезпечення виробництва в міжсезонний період	396	528
III	Технологічний процес цукроваріння	*	*
1.	Допоміжні матеріали	105	140
2.	Паливо на технологічні цілі	226	270
3.	Енергія на технологічні цілі	400	570
4.	Основна і додаткова заробітна плата	42	53
5.	Соціальні заходи	15,3	19,4
6.	Загальновиробничі	530	530+70+48=648
7.	Незавершене виробництво: А) на початок року Б) на кінець року	- 35	- -
	Виробнича собівартість	3833	5249
	Адміністративні витрати		975
	Витрати на збут		292
	Утримання соціальної сфери		17
	Повна собівартість		7103

Примітка. Попередній сезон закінчився до 1.01 звітнього року, поточний сезон завершено 20.01 наступного звітнього року.

Вивчення облікової практики підприємств галузі свідчить про існування проблем в обліку **адміністративних витрат**. Так, витрати на промислову санітарію, спецодяг, витрати на утримання охоронної та сторожової служби, витрати на охорону праці – за своєю природою не є адміністративними, і їх потрібно обліковувати не на рахунку 92 «Адміністративні витрати», а на рахунку 91 «Загальновиробничі витрати» з віднесенням до загальновиробничих.

Адміністративні витрати у внутрішньогосподарському обліку є

доцільним розподіляти та відносити лише на собівартість товарної продукції та послуг.

В складі адміністративних витрат доцільним є відокремлення прямих витрат за окремими підрозділами, при цьому по закінченню сезону загальногосподарські витрати, що припадають на даний сезон перерозподіляти з попереднім коригуванням дебетових записів на прямі витрати. Непрямі витрати в цукроварінні є доцільним розподіляти пропорційно затратам на обробку.

Питання для самоконтролю:

1. Які галузеві особливості мають вплив на формування облікової політики на підприємствах цукроваріння?
2. Якими є організаційні особливості заготівлі сировини відповідно з умовами функціонування базового підприємства, що мають бути враховані при формуванні облікової політики в частині транспортно-заготівельних витрат?
3. Якою є структура транспортно-заготівельних витрат згідно з П(С)БО 9 «Запаси»?
4. Які існують варіанти віднесення транспортно-заготівельних витрат на вартість придбаних запасів?
5. Які можливі бази розподілу транспортно-заготівельних витрат?
6. В чому полягає взаємозв'язок побудови робочого Плану рахунків та варіанту накопичення та розподілу транспортно-заготівельних витрат?
7. Які особливості формування облікової політики пов'язані із галузовими та організаційними аспектами групування витрат?
8. Які методичні підходи до формування облікової політики витрат з ремонту є ефективними у сучасних умовах господарювання?
9. Які фактори, впливають на групування витрат у цукроварінні?
10. Які особливості формування облікової політики в частині оцінки основної, супутньої та побічної продукції?

11. Організація допоміжних виробництв та її вплив на облікову політику.

Проблемні питання для самостійної роботи з фаховою літературою та підготовки рефератів:

1. Облікова політика та інформаційне забезпечення процесу ціноутворення у цукроварінні.
2. Методи формування собівартості як елемент облікової політики виробничих процесів.
3. Облікова політика в системі управління непрямими витратами.
4. Проблеми та перспективи становлення та розвитку управлінського обліку в цукроварінні.
5. Організаційні та методичні аспекти формування облікової політики в управлінському обліку.
6. Особливості формування облікової політики в умовах давальницької схеми переробки цукросировини.

Тести для самоперевірки

1. При формуванні облікової політики доцільно виділяти такі процеси:
 - а) процес заготівлі сировини; процес підготовки виробництва у міжсезонний період; технологічний процес виробництва;
 - б) торгівля, обслуговування, виробництво;
 - в) процес заготівлі сировини; процес підготовки виробництва у міжсезонний період; технологічний процес виробництва, процес управління;
 - г) всі види;
 - д) правильної відповіді не запропоновано.
2. Складовими елементами витрат з придбання цукросировини є:
 - а) ціна постачальника цукрового буряка;
 - б) затрати цукрового заводу по транспортуванню цукрового буряка;
 - в) витрати по доведенню до кондицій придатних для технологічної

переробки цукросировини;

- г) всі варіанти;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

3. Показник «нормальна потужність» використовується для:

- а) планування;
- б) оцінки готової продукції;
- в) управління;
- г) розподілу загальновиробничих витрат;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

4. База розподілу загальнозаготівельних витрат встановлюється:

- а) П(С)БО 16;
- б) галузевими інструкціями;
- в) економічним підрозділом цукрового заводу;
- г) Наказом з облікової політики;
- д) правильної відповіді не запропоновано.

5. Методичні підходи до формування облікової політики витрат з ремонту в сучасних умовах повинні враховувати такі моменти:

а) приведення у відповідність обліку витрат на ремонт до вимог національних облікових стандартів; необхідність впровадження внутрішньогосподарського обліку та посилення контролю за ефективністю ремонтних робіт; розмежування інформації про витрати з ремонту за сезонами та фінансовими періодами; відокремлення витрат за етапами проведення робіт;

б) приведення у відповідність обліку витрат на ремонт до вимог національних облікових стандартів;

в) необхідність впровадження внутрішньогосподарського обліку та посилення контролю за ефективністю ремонтних робіт;

- г) вимоги податкового законодавства;
- д) потреби складання фінансової звітності.

6. Який показник «нормальної потужності» доцільно встановлювати обліковою політикою цукрового заводу для розподілу загальновиробничих витрат технологічного процесу виробництва:

- а) тривалість процесу сокодобування;
- б) всі прямі витрати;
- в) витрати з придбання;
- г) оплата праці адміністративного персоналу;
- д) всі вищезазначені відповіді вірні.

7. При формуванні облікової політики з оцінки відходів цукробурякового виробництва доцільно застосовувати:

- а) оцінку за цінами можливого продажу;
- б) оцінку за цінами фактичного продажу;
- в) нульову оцінку;
- г) нормативну вартість;
- д) витрати в точці межі розподілу.

8. Чи є необхідним врахування при формуванні облікової політики організаційних схем заготівлі сировини:

- а) придбання з послідуною оплатою;
- б) придбання на умовах розрахунку цукру;
- в) наявність давальницької схеми переробки;
- г) придбання з попередньою оплатою;
- д) всі вищезазначені відповіді вірні.

9. Які методи доцільно використовувати в межах облікової політики для виокремлення постійної частки загальновиробничих витрат у цукроварінні:

- а) метод вищої та нижчої точки;
- б) статистичної кореляції;
- в) метод найменших квадратів;
- г) аналітичний метод;
- д) спрощений статистичний метод.

10. При формуванні облікової політики для розподілу загальнозаготівельних витрат за нормальну потужність доцільно обирати:

- а) обсяг заготівлі цукрового буряка у заліковій вазі;
- б) обсяг заготівлі цукрового буряка у фізичній вазі;
- в) вартість заготівлі цукрового буряка за цінами придбання;
- г) вартість заготівлі цукрового буряка за фіксованими цінами;
- д) всі варіанти.

Відповіді

№ питання	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
відповідь	а	г	г	г	а	д	д	в	г	б

Основна література

[1-3, 5, 8, 11, 12, 14, 17, 21-23, 26-29, 31, 33, 35, 40]

Додаткова література

1. Голов С. Управлінський бухгалтерський облік: підручник / С.Ф. Голов; – К.: «Скарби», 1998. – 384 с.

2. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет [Текст]: Пер. с англ. / Под ред. С. А. Табалиной. - М.: Аудит, ЮНИТИ, 1994. – 560 с. – М. : «Аудит» «ЮНИТИ», 1998. – 773 с.

3. Марчин М. Вдосконалення організації аналітичного обліку витрат у цукровій промисловості [Електронний ресурс] / М. Марчин // Вісник Львівського національного аграрного університету. Серія: Економіка АПК. – 2014. – № 21(1). – С. 158-164. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2014_21\(1\)_33](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Vlnau_econ_2014_21(1)_33)

4. Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, Х. Андерсон, Д. Колдуэлл. – М.: «Финансы и статистика», 1999. – 491 с.

5. Рузмайкіна І.В. Формування облікової політики підприємства: принципи, проблемні питання, критерії оцінки варіантів / І.В. Рузмайкіна //

Формування ринкових відносин в Україні. – К.: НДЕІ Міністерство Економіки України, 2005. – Вип. 7(50). – С. 32-38.

6. Савченко В.М. Проблеми формування облікової політики / В.М. Савченко // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 4. – Кіровоград: Кіровоградський державний технічний університет, 2003. – С. 395-398.

7. Смірнова І.В. Облікова політика підприємства як елемент системи обліку / І.В. Смірнова // Наукові праці Кіровоградського державного технічного університету: Економічні науки. – Вип. 12. – Кіровоград: Кіровоградський державний технічний університет, 2007. – С. 314-318.

8. Ткаченко Н. М. Удосконалення бухгалтерського обліку заготівлі та переробки цукрових буряків цукровими заводами [Електронний ресурс] / Н.М. Ткаченко, І.Й. Кравченко // Науковий вісник Ужгородського університету. Серія: Економіка. – 2015. – Вип. 1(2). – С. 43-47. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_1\(2\)_11](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Nvuuec_2015_1(2)_11)

СПИСОК РЕКОМЕНДОВАНОЇ ТА ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ І НОРМАТИВНИХ ДОКУМЕНТІВ

Нормативні документи

1. Лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 р. № 31-34000-10-5/27793 «Про облікову політику» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://proaudit.com.ua/buh/oblikova/pro-oblikovu-politiku-list-ministerstva-finansiv-ukraini-vid-21-12-2005-r-n-31-34000-10-5-27793.html>
2. Лист Міністерства фінансів України від 08.08.2012 р. № 31-08410-07-10/19584 «Щодо деяких питань з бухгалтерського обліку» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://taxlink.ua/ua/tax_explained/31-08410-07-10-19584-vid-08-08-2012/
3. Методичні рекомендації щодо облікової політики підприємства: Наказ Міністерства фінансів України 27.06.2013р. № 635 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://buhgalter911.com/Res/Zakoni/MetodRek/metod_uchet_polit.aspx
4. Методичні рекомендації щодо складання розпорядчого документа про облікову політику підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 17.12.2007 № 921 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ua-info.biz/legal/basexw/ua-ememvt.htm>
5. Методичні рекомендації щодо облікової політики суб'єкта державного сектору, затверджені наказом Мінфіну України від 23.01.2015р. № 11 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://buhgalter.com.ua/zakonodavstvo/metod-recomendacii-buhobliku-subektiv-derjavnogo-sektoru/metodichni-rekomendatsiyi-shchodo-oblikovoyi-politiki/>
6. Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: Наказ Міністерства фінансів

України від 07.02.2013 р. № 73 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

7. Податковий кодекс України / Закон України № 2755-VI від 02.12.2010р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=2755-17>

8. П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 28 травня 1999 р. № 137. Зареєстровано в Міністерстві юстиції України 21 червня 1999 р. за № 392/3685 зі змінами і доповненнями [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://byhgalter.com/psbo-6-vipravlennya-pomilok-i-zmini-u-finansovix-zvitax/>

9. Про погодження облікової політики підприємства: Наказ Міністерства аграрної політики України від 11.04.2007 року № 254 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://170820.minagro.web.hosting-test.net/page/?7084>

10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV (зі змінами і доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ligazakon.net>.

Основна література

1. Бешуля І. Сучасний стан нормативно-правового забезпечення формування облікової політики / І. Бешуля, Н. Піскунова, І. Петрова // Схід. – 2012. – № 1 (115). – С. 17-19.

2. Боримська К.П. Робочий план рахунків у системі облікової політики підприємства: принципи та підходи до формування / К.П. Боримська // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/vdnuet/econ/2010_4/Borimska.pdf

3. Бутинець Ф.Ф. Організація бухгалтерського обліку: підручник / Ф.Ф. Бутинець, О.П. Войналович, І.Л. Томашевська; за ред. Ф.Ф. Бутинця. – Житомир: Рута, 2006. – 528 с.

4. Войналович О.П. Оптимізація положень розпорядчого документу з облікової політики / О.П. Войналович // Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету: Економічні науки. – Кіровоград: КНТУ, 2005. – Вип. 7, ч. II. – С. 288-296.
5. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік за міжнародними стандартами: приклади та коментарі: практ. посібн. / С.Ф. Голов, В.М. Костюченко. – К.: Лібра, 2001. – 840 с.
6. Голов С.Ф. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку / С.Ф. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3-13.
7. Голов С.Ф. Управлінський облік / С.Ф. Голов. – Х.: Фактор, 2009. – 784 с.
8. Гордієнко Л. Облікова політика підприємства / Л. Гордієнко // ГоловБух. – 2005. – № 1-2 (310-311) – С. 21-22.
9. Городянська Л. Наказ про облікову політику – основа організації обліково-аналітичної системи підприємства / Л. Городянська // Вісник ТНЕУ. – № 3. – 2007. – С. 140-146.
10. Єльнікова Ю.В. Методика відображення змін облікової політики та облікових оцінок у фінансовій звітності / Ю.В. Єльнікова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.academy.sumy.ua/images/stories/graduate_docs/1300_st_04.pdf
11. Житний П.Є. Процес формування облікової інформації в управлінні / П.Є. Житній, І.І. Афанасєва // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbu.gov.ua/portal/Soc_gum/Vzhdtu_econ/2010_3_2/23.pdf
12. Журавель Г.П. Облікова політика підприємства в ринкових умовах: навчальний посібник [для студ. вищ. навч. закл.] / Г. П. Журавель, В. Б. Клевець, П. Я. Хомин; за ред. П. Я. Хомина. – К.: «Видавничий дім «Професіонал», 2009. – 319 с.
13. Заббарова О.А. Креативный учет и балансовая политика / О.А. Заббарова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.elitarium.ru/2010/01/22/kreativnyjj_uchet_balansovaja_politika.html

14.Зборовська Н.С. Облікова політика: проблеми формування та шляхи їх вирішення / Н.С. Зборовська // Держава та регіони. – 2006. – № 5 – С. 355-359.

15. Карпушенко М.Ю. Конспект лекцій з дисципліни «Облікова політика підприємства» / М.Ю. Карпушенко – Х.: ХНАМГ, 2011. – 55 с.

16. Качанова Т.Є. Аудит облікової політики підприємства / Т.Є. Качанова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy-confer.com.ua/full-article/788/>

17. Костенко О.М. Облікова політика як внутрішньогосподарський інструмент впливу на формування прибутковості підприємства / О.М. Костенко // Економіка та держава. – 2009. – № 6 – С. 71-72.

18. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. – 2-е изд., перераб. и доп. / М.И. Кутер. – М: Финансы и статистика, 2002. – 640 с.

19. Метьюс МЛ., Перера М.Х.Б. Теория бухгалтерского учета: учебник: пер. с англ. / Под ред. Я.В. Соколова, И.А. Смирновой. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

20. Міжнародний стандарт фінансової звітності 8 “Облікова політика, зміни в облікових оцінках та помилки”. Посібник з бухгалтерського обліку // Проект Тасіс Європейського союзу “Навчальна програма з бухгалтерського обліку в Україні” // Делегація Європейської комісії в Україні, Молдові та Білорусі, 2004. – 554 с.

21. Облікова політика підприємства: навчальний посібник / [Ю. А. Верига, В.А.Кулик, Ю.О. Ночовна, С.Ю. Іванюк]. – К.: Центр учбової літератури, 2015. – 312 с.

22. Облікова політика підприємства: навчальний посібник / [за ред. Гаврилюка В.М., Жука В.М., Михайлова М.Г.] – К.: Видавництво ТОВ «Юр-Агро-Веста», 2007. – 326с.

23. Облікова політика: Навчальний посібник / [В.М.Савченко, О.В.Пальчук, Л.В.Саловська та ін.]; за ред. Г.М.Давидова. – К.: Знання, 2010. – 479 с.
24. Олійник Я.В. Методичні аспекти облікової політики підприємств / Я.В. Олійник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/natural/Vnulp/Menegment/2012_721/39.pdf
25. Прохар Н.В. Співвідношення організації бухгалтерського обліку та облікової політики / Н.В. Прохар // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/NPM_2006/Economics/7_prohar%20n%20v.doc.htm
26. Пугіна Д.О. Ринкові передумови формування ефективної облікової політики підприємств / Д.О. Пугіна // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.confcontact.com/2008dec/8_topalov.php
27. Пушкар М.С. Облікова політика і звітність: навчальний посібник. / М.С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2003. – 141 с.
28. Пушкар М.С. Теорія і практика формування облікової політики: монографія / М.С. Пушкар, М.Т. Щирба. – Тернопіль: Карт-бланш, 2010. – 260 с.
29. Сидоренко І.В. Облікова політика підприємства в Україні: теорія і практика / І.В. Сидоренко, А.О. Сопільник // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.dgma.donetsk.ua/science_public/science_vesnik/1_7e_2011/article/11SIVUTP.pdf
30. Слободяник Ю.Б. Організація облікової політики в Україні: проблеми гармонізації / Ю.Б. Слободяник, Ю.О. Хоменко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.uabs.edu.ua/images/stories/docs/K_BOA/slobodianik_018.pdf
31. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерського учета / Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
32. Соколов Я.В. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века / Я.В. Соколов, Т.О. Терентьева // Бухгалтерский учет. – 2001. – № 12. – С. 53–57.

33. Сопко В.В. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібн / В.В. Сопко. – К.: КНЕУ, 2006. – 526 с.

34. Сторожук Т.М. Облікова політика підприємства: сутність та призначення / Т.М. Сторожук // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Nvnudpsu/2009_3/2009_3_Storozuk.pdf

35. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.

36. Хомин О.П. Облікова політика в контексті методологічного обґрунтування сутності дефініцій / О.П. Хомин // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://docs.google.com/viewer?a=v&q=cache:z5gMCTSFUVUJ:www.univer.km.ua/visnyk/1388.pdf>

37. Черній М.Я. Формування облікової політики підприємства на основі організаційно-технологічних особливостей діяльності / М.Я. Черній // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/ptmbo/2012_2/43.pdf

38. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Л.В.Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528 с.

39. Щирба М. Проблеми документального оформлення облікової політики підприємства та шляхи їх вирішення / М. Щирба // Економічний аналіз: збірник кафедри економічного аналізу ТНЕУ. – Тернопіль, 2010. – № 5. – С. 380-383.

40. Щирба М.Т. Облікова політика в системі управлінського обліку: монографія / М.Т. Щирба. – Т.: ТНЕУ, 2011. – 338 с.

41. Щирба М.Т. Організаційні та методичні засади аудиту ефективності облікової політики підприємства в системі управлінського обліку / М.Т. Щирба, І.М. Щирба // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuuv.gov.ua/portal/soc_gum/sre/2012_2/197.pdf

42. Яцишин С.Р. Облікова політика: формування та контроль за її дотриманням / С.Р. Яцишин // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://archive.nbuv.gov.ua/portal/Soc_Gum/Vlca_ekon/2011_36/107.pdf